GUILHERME SILVA GALDINO CARDIN

A RESIDÊNCIA DAS PESSOAS JURÍDICAS NOS ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

ORIENTADOR: PROFESSOR TITULAR DR. LUÍS EDUARDO SCHOUERI

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO – SP

2022

GUILHERME SILVA GALDINO CARDIN

A RESIDÊNCIA DAS PESSOAS JURÍDICAS NOS ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito na subárea de Direito Tributário, na Área de Concentração "Direito Econômico, Financeiro e Tributário", sob a orientação do Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

SÃO PAULO – SP

2022

Autorizo a reprodução e divulgação parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Catalogação da Publicação

Serviço de Biblioteca e Documentação

FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

Cardin, Guilherme Silva Galdino.

A Residência das Pessoas Jurídicas nos Acordos para evitar a Dupla Tributação / Guilherme Silva Galdino Cardin; Orientador Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri – São Paulo, 2022.

Dissertação (Mestrado – Programa de Pós-graduação em Direito – Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2022.

1. Direito Tributário Internacional 2. Acordos para evitar a dupla tributação 3. Residência 4. Regra de Desempate 5. Pessoas Jurídicas

Nome: Guilherme Silva Galdino Cardin

Título: A Residência das Pessoas Jurídicas nos Acordos para evitar a Dupla Tributação

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito na subárea de Direito Tributário, na Área de Concentração "Direito Econômico, Financeiro e Tributário", sob a orientação do Professor Titular Dr. Luís Eduardo Schoueri.

Aprovado em: ___/___/___

BANCA EXAMINADORA

Professor Titular Luís Eduardo Schoueri (Orientador) — Instituição: FDUSP

Assinatura: _____ Julgamento: _____

Professor: _____ Instituição: _____

Assinatura: _____ Julgamento: _____

Professor: _____ Instituição: _____

Assinatura: _____ Julgamento: _____

Professor: _____ Instituição: _____

Assinatura: _____ Julgamento: _____

Aos meus pais,

Valéria & Dirceu, por tudo.

À Tatá, pela vida a dois.

AGRADECIMENTOS

Durante o Programa de Pós-Graduação em Direito da FDUSP, tive a felicidade de contar com o apoio de diversas pessoas que, de alguma forma, facilitaram o caminho até aqui.

Agradeço ao meu orientador, Professor Luís Eduardo Schoueri, pelo estímulo à docência nas monitorias, pelo rigor como docente nas disciplinas, pelo fomento à pesquisa na elaboração de artigos e, é claro, pelo incentivo na elaboração deste trabalho.

Agradeço aos membros da banca de qualificação, Professora Ana Cláudia Akie Utumi e Professor Gustavo Gonçalves Vettori, a quem sou muito grato pelos comentários francos e pelas orientações certeiras.

Agradeço ao Eduardo S. A. Madeira e à equipe de Consultoria Tributária do Lacaz Martins, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados, em especial: ao Ricardo A. Galendi Jr., por partilhar as inquietações da vida e pelos ensinamentos constantes; ao Mateus Calicchio Barbosa, pelas orientações serenas; ao Rafael C. Procópio, pelo convívio desde os tempos de *tax moot*; ao Renan Baleeiro Costa, pela ponderação e pelas risadas; e à Luciane Trevisan, pela amizade.

Agradeço aos amigos que a paixão pelo Direito Tributário trouxe, principalmente: ao Pedro G. L. Schoueri, pela energia contagiante; ao Raphael A. Lavez, pela parceria e resenha no dia a dia; ao Leonardo T. Pignatari, pelos vários textos enviados; e ao Paulo Zavascki Smania, pela revisão. À equipe da USP na competição de 2019 do *Observatorio Interamericano de Tributación Internacional* (OITI), Letícia Hardoim, Pedro Campos Ferraz, Pedro Henrique Amaral e Renan, pelo amor ao Direito Tributário Internacional.

Agradeço à toda minha família, principalmente meus pais, Valéria & Dirceu, os quais, além de muito me ensinarem, fizeram e fazem todo o esforço para que eu siga meus passos da melhor maneira possível. Ao meu irmão, Lucas, quem sempre teve muita paciência e carinho por mim, à Mayara e à recém-chegada Lara, pela diversão garantida.

Agradeço à minha namorada, Thaís, companheira de vida, e às suas famílias Rodrigues e Valdívia, nas pessoas da Eliana e Thiago e, é claro, à Tilda.

Agradeço a todos os meus amigos, aqueles desde a infância, Júlio C. Samorano Filho, Diego Pesco Alcalde, Mayara Torres Furriel, Bruno P. Renzetti e Thiago N. dos Reis, e os da vida adulta, Fabio K. Rodarte e Giuliano C. Salvarani.

CARDIN, Guilherme Silva Galdino. *A Residência das Pessoas Jurídicas nos Acordos para evitar a Dupla Tributação*. 2022. 400 p. Dissertação de mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2022.

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto analisar a residência das pessoas jurídicas nos Acordos para evitar a Dupla Tributação. A partir da perspectiva jurídico-dogmática, são examinados, analiticamente, os conceitos presentes nos artigos 4(1) e 4(3) das Convenções Modelo da OCDE e da ONU, bem como nos dispositivos equivalentes dos Acordos concluídos pelo Brasil. Para auxiliar na compreensão dos sentidos possíveis, realiza-se investigação histórica a partir dos documentos de tais organizações e de suas antecessoras, respectivamente, OECE e Liga das Nações. Assim, no Capítulo 1, aborda-se o denominado teste de sujeição tributária, cujo exame é subdividido em: importância da residência; remissão à legislação doméstica; sujeição tributária; e os fatores de conexão. Dado que esse teste se volta à legislação doméstica do Estado da pessoa para determinar a residência, averígua-se a legislação brasileira, de sorte a constatar qual é a conexão pessoal que permite às pessoas jurídicas de direito privado acessarem tais Convenções. Já nos Capítulos 2 e 3 cuida-se da chamada regra de desempate direcionada à dupla residência de entidades. No Capítulo 2, analisa-se o modelo de regra de desempate composto pelo local de direção efetiva como único critério de preferência, o que envolve estudo acerca da sua origem, estrutura e correntes sobre o significado. Por sua vez, no Capítulo 3, examina-se a regra de desempate formada pelo procedimento amigável como instrumento de solução, explorando seu conceito, modalidades e aplicação. Por fim, no Capítulo 4, são enfrentados os efeitos da determinação da residência, seja no bojo do próprio Acordo, seja em relação à legislação doméstica e à rede de tratados do Estado perdedor na aplicação da regra de desempate.

PALAVRAS-CHAVE: 1. Direito Tributário Internacional; 2. Acordos para evitar a dupla tributação; 3. Residência; 4. Regra de Desempate; e 5. Pessoa Jurídica.

CARDIN, Guilherme Silva Galdino. *Tax Treaty Residency of Legal Entities*. 2022. 400 p. Dissertation (Master Degree), Faculty of Law, University of São Paulo, São Paulo, 2022.

ABSTRACT

The present dissertation aims to analyze the residency of legal entities on Double Taxation Conventions. From a legal-dogmatic perspective, the concepts contained in articles 4(1) and 4(3) of the OECD and UN Model Conventions, as well as the equivalent provisions of the tax treaties concluded by Brazil, are analytically examined. To assist in understanding the possible meanings, a historical investigation of the documents of such organizations and their predecessors, respectively, OEEC and League of Nations is carried out. Thus, in Chapter 1, the so-called liable to tax test is analyzed through the following subdivision: importance of residence; reference to domestic legislation; tax liability; and connecting factors. As the person is deemed resident of a State accordingly to the domestic legislation, the Brazilian legislation is investigated, in order to verify what is the personal factor that allows legal entities governed by private law to access such Conventions. In Chapters 2 and 3, the tiebreaker rules for non-individuals are addressed. On the one hand, in Chapter 2, the tiebreaker rule composed by the place of effective management criterion is analyzed, which involves a study of its origin, structure and the different positions on its meaning. On the other hand, in Chapter 3, the tiebreaker rule formed by the mutual agreement procedure is examined, looking into its concept, species and application. Finally, in Chapter 4, the effects of the residency determination are addressed, considering the perspective of the Convention itself or in relation to domestic legislation and the network of tax treaties of the losing State in the application of the tiebreaker rule.

KEY WORDS: 1. International Tax Law; 2. Double Taxation Conventions; 3. Residence; 4. Tiebreaker Rule; e 5. Legal Entity.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADT – Acordo para evitar a Dupla Tributação;

Art.: artigo;

CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

Cláusula de LOB – Cláusula de Limitação de Benefícios (*Limitation On Benefits clause*);

Cláusula de PPT – Teste do Propósito Principal (*Principal Purpose Test*);

CM-LN-I*a* de 1928 – Convenção Modelo da Liga das Nações "No. I*a*" de 1928;

CM-LN-I*b* de 1928 – Convenção Modelo "No. I *b*" da Liga das Nações de 1928;

CM-LN-Londres de 1946 – Convenção Modelo da Liga das Nações de Londres de 1946;

CM-LN-México de 1946 – Convenção Modelo da Liga das Nações do México de 1946;

CM-OCDE – Convenção Modelo da OCDE;

CM-ONU – Convenção Modelo da ONU;

Cons. – Conselheiro;

Convenções Modelo – CM-OCDE e CM-ONU;

Convenções Modelo de 2017 – CM-OCDE de 2017 e da CM-ONU de 2017;

CSL – Contribuição Social sobre o Lucro;

CSRF – Câmara Superior de Recursos Fiscais;

CTN – Código Tributário Nacional;

CVDT – Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados (1969);

Decreto-lei n. 5.844/1943 – Decreto-lei n. 5.844, de 23 de setembro de 1943;

Decreto-lei n. 2.627/1940 – Decreto-lei n. 2.627, de 26 de setembro de 1940;

ETVE – *Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros*;

EUA – Estados Unidos da América;

GT n. 2 – Grupo de Trabalho número 2 do Comitê de Assuntos Fiscais da OECE;

IN RFB n. 1.037/2010 – Instrução Normativa RFB n. 1.037, de 4 de junho de 2010;

IN RFB n. 1.846/2018 – Instrução Normativa RFB n. 1.846, de 28 de novembro de 2018;

IR-Fonte – Imposto de Renda retido na Fonte;

IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas;

Lei das S.A. – Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

Lei n. 4.625/1922 – Lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922;

Lei n. 7.689/1988 – Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988;

Lei n. 9.249/1995 – Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

Lei n. 9.779/1999 – Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999;

Lei n. 12.249/2010 – Lei n. 12.249, de 11 de junho de 2010;

LINDB – Decreto-lei n. 4.657, de 4 de setembro de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro);

MP n. 2.158-35/2001 – Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001;

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico;

OECE – Organização para a Cooperação Econômica Europeia;

ONU – Organização das Nações Unidas;

Para. – Parágrafo;

Projeto BEPS – *Base Erosion and Profit Shiftion Action Plan*;

Regras CFC – *Controlled Foreign Corporation rules*;

RFB – Receita Federal do Brasil;

RIR – Regulamento do Imposto de Renda;

RIR/2018 – RIR editado pelo Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018;

STJ – Superior Tribunal de Justiça;

Ss. – Seguintes; e

TRF – Tribunal Regional Federal.

ÍNDICE DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Caso BANCO DO BRASIL/COMMERZBANK 49
Figura 2 – Caso AÇOMINAS 53
Figura 3 – Caso TIM-NORDESTE 276
Figura 4 – Caso MARSELHA HOLDINGS 292
Figura 5 - Caso JBS 293
Figura 6 – Caso VOLVO-ITOCHU 296
Figura 7 – Exemplo de duplo residente beneficiário – Brasil como Estado ganhador 332
Figura 8 – Exemplo de duplo residente beneficiário – Brasil como Estado perdedor 333
Figura 9 – Exemplo de duplo residente beneficiário – fonte no terceiro Estado 334
Figura 10 – Exemplo de duplo residente como fonte – Brasil como Estado ganhador 335
Figura 11 – Exemplo de duplo residente como fonte – Brasil como Estado perdedor 336
Figura 12 – Exemplo de duplo residente como fonte – beneficiário no terceiro Estado 337
Figura 13 – Exemplo de aplicação simultânea de ADTs 340
Figura 14 – Caso n. 35.557 do Supremo Tribunal dos Países Baixos 342

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS **6**

RESUMO **7**

ABSTRACT **8**

LISTA DE ABREVIATURAS **9**

ÍNDICE DE ILUSTRAÇÕES **11**

SUMÁRIO **12**

INTRODUÇÃO **17**

CONSIDERAÇÕES INICIAIS 17

OBJETO E SUA DELIMITAÇÃO 22

JUSTIFICATIVA 31

METODOLOGIA 32

PLANO 34

CAPÍTULO 1

1 DO ARTIGO 4(1) NOS ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO: O TESTE DE SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA **37**

1.1 DA IMPORTÂNCIA DA RESIDÊNCIA: "RESIDENTE DE UM ESTADO CONTRATANTE" 39

1.1.1 Da alocação do poder de tributar: o relatório dos quatro economistas de 1923 ..... *41*

1.1.2 Da delimitação do escopo pessoal para residentes *46*

1.2 DA REMISSÃO À LEGISLAÇÃO DOMÉSTICA: "CONFORME A LEGISLAÇÃO DESSE ESTADO" 54

1.2.1 Da fixação da residência mediante remissão à legislação doméstica *55*

1.2.2 A remissão à legislação doméstica de qual Estado? *62*

1.3 DA SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA: "SUJEITO A TRIBUTO" 65

1.3.1 Da efetividade de sujeito a tributo *66*

1.3.1.1 Sujeito a tributo como sujeição efetiva 67

1.3.1.2 Sujeito a tributo como sujeição potencial 71

1.3.1.3 Sujeito a tributo como sujeição teórica 77

1.3.2 Da extensão de sujeito a tributo *83*

1.3.2.1 Sujeito a tributo como sujeição à tributação em bases universais 85
1.3.2.2 Sujeito a tributo como sujeição à tributação mais ampla possível 87
1.3.2.3 Sujeito a tributo como vínculo pessoal (Princípio da Residência): sem limite quanto à extensão..... 92
1.4 DOS FATORES DE CONEXÃO: "EM VIRTUDE DO SEU DOMICÍLIO, RESIDÊNCIA, LOCAL DE DIREÇÃO, [LOCAL DE CONSTITUIÇÃO] OU QUALQUER OUTRO CRITÉRIO DE NATUREZA SIMILAR" 96
1.4.1 Da exigência de um vínculo concreto pessoal 97
1.4.2 Da lista exemplificativa 100
1.4.2.1 Da necessária inclusão de *local de direção* 103
1.4.2.2 Da desnecessária inclusão de *local de constituição* 106
1.5 DO PREENCHIMENTO DO TESTE DE SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA PELAS PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO BRASIL 110
1.5.1 Da acepção ampla de domicílio tributário na legislação do IRPJ e da CSL: o caso das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil 114
1.5.1.1 Do domicílio tributário da pessoa jurídica a depender do tipo de sujeição tributária ... 115
1.5.1.2 Das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil 116
1.5.1.2.1 Do regime societário das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil 117
1.5.1.2.2 Do regime tributário das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil 122
1.5.2 Da conexão pessoal das pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil .. 126
1.5.2.1 Do domicílio tributário das pessoas jurídicas de direito privado no CTN 127
1.5.2.2 Do domicílio civil das pessoas jurídicas de direito privado 132
1.5.2.3 Afinal, qual é o elemento de conexão pessoal em virtude do qual as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil estão sujeitas à tributação da renda? 135

CAPÍTULO 2

2 DO LOCAL DE DIREÇÃO EFETIVA COMO CRITÉRIO DA REGRA DE DESEMPATE 141
2.1 DA REGRA DE DESEMPATE COMO MODO INICIAL DE SOLUCIONAR A BITRIBUTAÇÃO RESIDÊNCIA-RESIDÊNCIA 143
2.1.1 Da origem da regra de desempate voltada às pessoas jurídicas 144
2.1.1.1 Do tratamento indireto da residência das pessoas jurídicas 145
2.1.1.2 Da determinação da residência das pessoas jurídicas sem remissão à legislação doméstica.... 146
2.1.1.3 Do surgimento da regra de desempate em caso de dupla residência de pessoas jurídicas 150
2.1.2 Por que adotar uma regra de desempate? 152

2.2 DA ESCOLHA DE LOCAL DE DIREÇÃO EFETIVA COMO CRITÉRIO DE PREFERÊNCIA..... 155
2.2.1 Do local de direção efetiva como um critério de preferência material 155
2.2.2 Da influência do tratamento da renda das atividades de transportes marítimo, aeronáutico, fluvial e suas respectivas tripulações.....158
2.2.3 Da influência da rede de tratados do Reino Unido 161
2.3 DA ESTRUTURA DA REGRA DE DESEMPATE COMPOSTA PELO LOCAL DE DIREÇÃO EFETIVA COMO CRITÉRIO DE PREFERÊNCIA.....164
2.3.1 Do antecedente normativo: a dupla residência.....165
2.3.2 Do consequente normativo: o local de direção efetiva.....168
2.3.2.1 Análise bilateral ou plurilateral?.....168
2.3.2.2 Da dúvida em relação ao local de direção efetiva 172
2.4 O QUE SIGNIFICA LOCAL DE DIREÇÃO EFETIVA? 175
2.4.1 Dos trabalhos da Liga das Nações e da OECE: a ausência de uma definição.....178
2.4.2 Do local da pessoa ou grupo de pessoas mais sêniores (e.g. diretoria) 182
2.4.2.1 Do Caso DE BEERS 182
2.4.2.2 Da preferência a pessoa ou grupo de pessoas mais sêniores (e.g. diretoria) 185
2.4.3 Do local da direção do dia a dia 188
2.4.4 Do local da tomada das principais decisões administrativas e comerciais.....191
2.4.5 Do local da condução da principal atividade 195
2.4.6 Do local de direção efetiva conforme o sentido doméstico: a posição brasileira?.....199
2.4.6.1 Do conceito de local de direção efetiva: sentido autônomo vs. sentido doméstico.....199
2.4.6.2 Por que o Brasil defendeu a remissão à definição de local de direção efetiva conforme a legislação e a jurisprudência domésticas? 204
2.5 DOS PROBLEMAS DA REGRA DE DESEMPATE COMPOSTA PELO LOCAL DE DIREÇÃO EFETIVA COMO ÚNICO CRITÉRIO DE PREFERÊNCIA.....208

CAPÍTULO 3

3 DA PROCEDIMENTO AMIGÁVEL COMO INSTRUMENTO DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIA DA REGRA DE DESEMPATE.....213
3.1 DA ESCOLHA DO PROCEDIMENTO AMIGÁVEL PARA SOLUCIONAR A DUPLA RESIDÊNCIA DE PESSOAS JURÍDICAS: A PERSPECTIVA HISTÓRICA.....215
3.1.1 Das primeiras convenções até os Comentários da CM-OCDE de 2008.....216
3.1.2 Dos Comentários da CM-OCDE de 2008 até as Convenções Modelo de 2017: o procedimento amigável como alternativa 220
3.1.3 Das Convenções Modelo de 2017: o procedimento amigável como padrão.....221

3.2 DO PROCEDIMENTO AMIGÁVEL: CARACTERÍSTICAS E MODALIDADES 224
3.2.1 Das considerações gerais sobre o procedimento amigável 224
3.2.2 Das modalidades do procedimento amigável 228
3.2.2.1 Do procedimento amigável individual 228
3.2.2.2 Do procedimento amigável interpretativo 231
3.2.2.3 Do procedimento amigável integrativo 233
3.3 DA ESTRUTURA DA REGRA DE DESEMPATE COM O PROCEDIMENTO AMIGÁVEL COMO INSTRUMENTO DE SOLUÇÃO DE DUPLA RESIDÊNCIA DE PESSOAS JURÍDICAS 235
3.3.1 Do antecedente normativo: a dupla residência como abuso 236
3.3.2 Do consequente normativo: o acesso ao tratado conforme a discricionariedade das autoridades competentes..... 238
3.3.2.1 Do procedimento amigável a que se faz referência.....239
3.3.2.2 Do dever de negociar e não de se chegar a um resultado 245
3.3.2.3 Dos fatores relevantes a se considerar.....250
3.3.2.4 Dos resultados possíveis: o acesso total, o acesso parcial e o bloqueio 255
3.4 DOS PROBLEMAS DO PROCEDIMENTO AMIGÁVEL COMO MECANISMO DIRETO A SOLUCIONAR A DUPLA RESIDÊNCIA 258
3.4.1 Da aceitação da bitributação residência-residência..... 260
3.4.2 Da ampla discricionariedade das autoridades competentes 263
3.4.3 Da impertinência da nova regra de desempate em relação a cláusulas de LOB e de PPT: sua inadequação e desnecessidade..... 266

CAPÍTULO 4

4 EFEITOS DA DETERMINAÇÃO DE "RESIDENTE DE UM ESTADO CONTRATANTE" 269

4.1 DOS EFEITOS EM RELAÇÃO AOS DEMAIS DISPOSITIVOS DO MESMO ADT.....270
4.1.1 Do acesso aos benefícios do ADT: a residência como uma das etapas 271
4.1.1.1 Da limitação expressa dos benefícios pelo próprio ADT 272
4.1.1.1.1 Do beneficiário efetivo.....273
4.1.1.1.2 Da exclusão por usufruir de regimes especiais 277
4.1.1.1.3 Da cláusula de limitação de benefícios (LOB) 280
4.1.1.2 Da limitação dos benefícios do ADT baseada em "interpretação teleológica".....286
4.1.1.2.1 Do ADT entre Brasil e Espanha: o regime da Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros.288
4.1.1.2.2 Das holdings.....291
4.1.1.2.3 Da segregação da filial em relação à matriz.....295
4.1.1.3 Das regras domésticas antiabuso 302
4.1.1.3.1 Das regras domésticas antiabuso e a cláusula de salvaguarda 302
4.1.1.3.2 Da mudança de residência.....306

4.1.2 Da importância da residência para a aplicação do ADT 312

4.1.2.1 Da residência da fonte pagadora 314

4.1.2.2 Da não residência do contribuinte em nenhum dos Estados 318

4.2 DOS EFEITOS EM RELAÇÃO À LEGISLAÇÃO DOMÉSTICA 323

4.2.1 Do status de residente após a aplicação da regra de desempate: a perspectiva da legislação doméstica do Estado perdedor 324

4.2.1.1 Da manutenção do status de residente: a regra 324

4.2.1.2 Da perda do status de residente: a exceção 327

4.2.2 Da limitação da tributação de pessoas jurídicas duplo residentes 330

4.2.2.1 Do duplo residente como beneficiário de rendimentos 331

4.2.2.2 Do duplo residente como fonte pagadora de rendimentos 334

4.3 DOS EFEITOS EM RELAÇÃO A OUTROS ADTS 338

4.3.1 Do não preenchimento do teste de sujeição tributária em virtude da regra de desempate de outro ADT 341

4.3.1.1 Da posição dos Países Baixos 341

4.3.1.2 Da repercussão nas Convenções Modelo e em outros países 345

4.3.2 Do preenchimento do teste de sujeição tributária independentemente da regra de desempate de outro ADT 348

CONCLUSÃO 357

BIBLIOGRAFIA 369

INTRODUÇÃO

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Como um dos atributos da soberania, a jurisdição tributária de um Estado consiste no poder de adotar a política tributária que lhe for mais adequada[1]. No entanto, se a jurisdição tributária é um atributo da soberania, então o poder de tributar está condicionado a eventos nos confins da última[2]. Portanto, um Estado somente pode impor tributos sobre pessoas, bens ou fatos com os quais possua algum elemento de conexão, ainda que o seu exercício ultrapasse os limites do seu território[3]. Ou seja, para saber se um Estado pode exercer sua jurisdição tributária, um elemento de conexão deve ter sido estabelecido entre o Estado e a situação em questão[4], sob pena de a tributação ser inválida para o Direito Internacional[5]. Essa noção de que a jurisdição tributária depende de um elemento de conexão para ser exercida[6], a fim de respeitar a sua soberania, denomina-se de Princípio da Territorialidade[7].

O Princípio da Territorialidade pode ser subdividido com base na natureza *pessoal* ou *real* do elemento de conexão[8]. De um lado, chama-se de Princípio da Residência a conexão a partir dos vínculos pessoais com o território do Estado, *i.e.*, baseados na residência, domicílio, local de constituição, local de direção, local da sede etc.[9]. De outro lado, intitula-se de Princípio da Fonte (ou da Territorialidade Pura) a conexão firmada nos

---

[1] Cf. MARTHA, Rutsel Silvestre J., **The Jurisdiction to Tax in International Tax Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction**, Deventer - Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989, p. 7.

[2] Cf. *Ibid*., p. 15; LANG, Michael, **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**, 3. ed. Wien/Amsterdam: Linde/IBFD, 2021, seç. 1.1.

[3] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade, *in*: FERRAZ, Roberto (Org.), **Princípios e Limites da Tributação**, São Paulo: Quartier Latin, 2005, v. 1, p. 336.

[4] Cf. MARTHA, **The Jurisdiction to Tax in International Tax Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction**, p. 46.

[5] Cf. SCHOUERI, Princípios no Direito Tributário Internacional, p. 334–335; GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André, Segunda Parte - Sistema Brasileiro, *in*: **Manual de Direito Tributário Internacional**, São Paulo: Dialética, 2012, p. 272.

[6] Cf. DORNELLES, Francisco Neves, **A dupla tributação internacional da renda**, Rio de Janeiro: FGV, 1979, p. 4.

[7] Cf. SCHOUERI, Princípios no Direito Tributário Internacional, p. 336; XAVIER, Alberto, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 21–22.

[8] Cf. SCHOUERI, Princípios no Direito Tributário Internacional, p. 326; XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 18–19.

[9] Cf. SCHOUERI, Princípios no Direito Tributário Internacional, p. 326. Para um exame de direito comparado em relação aos testes domésticos de residência, cf. AULT, Hugh J; ARNOLD, Brian J., **Comparative Income Taxation: A Structural Analysis**, 2. ed. New York: Aspen, 2004, p. 349–350; MAISTO, Guglielmo *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, **International Tax Studies**, v. 1, n. 1, p. 3–80, 2018, p. 7 e ss.

liames com o território, tais como local da fonte de pagamento de um rendimento ou local da fonte de sua produção, que pode compreender o local do bem, o local do exercício da atividade etc.[10].

Embora o Princípio da Territorialidade possa ser fragmentado dessa forma, o Princípio da Residência e o Princípio da Fonte *não* são conflitantes[11]. Dada a necessidade de o poder de tributar contar com uma conexão, os Estados podem tributar os rendimentos de seus residentes apenas de fontes nacionais *ou* incluindo também os de fontes estrangeiras. Enquanto no primeiro caso existe uma conjugação entre o Princípio da Residência e o Princípio da Fonte, no último, adota-se o Princípio da Residência com o chamado Princípio da Universalidade, o qual consiste em alcançar situações que ultrapassam os limites do território do Estado tributante; portanto, este, sim, contrapõe-se ao Princípio da Fonte[12]. Por sua vez, quanto aos residentes no exterior (leia-se: os que não satisfaçam a conexão pautada pelo Princípio da Residência), os Estados só podem tributá-los caso exista um vínculo respaldado pelo Princípio da Fonte, sob pena de inexistir soberania que ampare essa tributação[13].

Ao concretizarem os elementos de conexão, diferentes Estados buscarão exercer suas pretensões tributárias sobre as mesmas pessoas, bens ou fatos[14]. Surge, assim, a chamada *bitributação* (ou dupla tributação), a qual consiste na *cumulação* das pretensões tributárias de dois Estados diferentes, seja em virtude de eles se valerem de vínculos distintos (residência *versus* fonte), seja em razão de os conceituarem diversamente (fonte de produção *versus* fonte de pagamento; ou residência *versus* domicílio)[15-16].

A partir da combinação das cumulações possíveis, classificam-se as bitributações em três tipos: *fonte-fonte*, marcada pela sobreposição de elementos extraídos do Princípio da

---

[10] Cf. SCHOUERI, Princípios no Direito Tributário Internacional, p. 326–327.
[11] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, Acordos de Bitributação e Lei Interna - Investimentos na Ilha da Madeira - Efeitos da Lei nº 9.249/95, **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 17, p. 91–127, 1997, p. 94.
[12] Cf. SCHOUERI, Princípios no Direito Tributário Internacional, p. 355; GOMES, Marcus Lívio, El principio de la territorialidad, el principio de la fuente y el principio del pago. La tributación de los servicios internacionales prestados por no residentes sin establecimento permanente. Análisis de las normativas española y brasileña, *in*: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.), **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**, Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006, p. 895–896.
[13] Cf. SCHOUERI, Princípios no Direito Tributário Internacional, p. 338.
[14] Cf. VOGEL, Klaus, Double Tax Treaties and Their Interpretation, v. 4, p. 1–85, 1986, p. 4.
[15] Em sentido semelhante, cf. DORNELLES, **A dupla tributação internacional da renda**, p. 7.
[16] Sobre as chamadas quatro identidades da bitributação jurídica e sua distinção em relação à bitributação econômica, cf. SANTOS, Ramon Tomazela, **A Dupla Tributação Econômica da Renda e os Acordos de Bitributação**, Doutoramento, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2021, p. 86–110. Para a defesa de se incluir um aspecto quantitativo na definição, cf. ISMER, Roland; RUSS, Julia, What Is International Double Taxation?, **Intertax**, v. 48, n. 6 & 7, p. 555–563, 2020.

Fonte; *residência-fonte*, caracterizada pela concentração de um elemento do Princípio da Residência e outro do Princípio da Fonte; e, por fim, a bitributação *residência-residência*, formada pela cumulação de elementos respaldados pelo Princípio da Residência[17].

Apesar de didática, essa divisão simplifica as possíveis combinações entre o Princípio da Residência com o Princípio da Fonte ou com o Princípio da Universalidade. Por causa dela, usualmente se diz que a bitributação residência-residência está atrelada à imposição da tributação em bases universais pelos dois Estados, sob pena de até inexistir uma cumulação de pretensões tributárias[18]. No entanto, essa afirmação só é verdadeira se ambos os Estados envolvidos empregarem, ao mesmo tempo, idêntico conceito de fonte, o que é muito difícil, para não dizer impossível, dada a sua genericidade[19]. Dessa forma, uma pessoa poderá estar sujeita à bitributação residência-residência sobre um mesmo conjunto de rendimentos, ainda que ambos os Estados adotem a tributação de seus residentes em bases territoriais com definições distintas de fonte. Entretanto, nessas hipóteses, não deixará de haver uma bitributação residência-residência, pois a pessoa terá satisfeito o Princípio da Residência em ambos os Estados.

De qualquer modo, dada a evidente necessidade de dirimir as bitributações, os Estados adotam dois tipos de medidas. Em primeiro lugar, existem as *medidas unilaterais*, caracterizadas pela mitigação da bitributação consoante a legislação doméstica de um Estado, em geral, porque existe reciprocidade, *i.e.*, o outro Estado também abranda a bitributação nesse caso[20]. Em segundo lugar, há os chamados Acordos para evitar a Dupla Tributação ("ADTs"), os quais são tratados, em regra, bilaterais, marcados pela autolimitação da jurisdição de tributar com o objetivo de fomentar a troca de bens e serviços e a circulação do capital e de pessoas por meio da eliminação da bitributação[21].

---

[17] Cf., *e.g.*, LANG, **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**, seç. 1.2; AZEVEDO, Patrícia Anjos, A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar, **Cadernos de Dereito Actual**, v. 6, p. 31–65, 2017, p. 33.

[18] Cf. RAAD, Kees Van, Dual Residence, **European Taxation**, v. 28, n. 8, p. 241–246, 1988, p. 241.

[19] Cf. VOGEL, Klaus, Worldwide vs. source taxation of income - A review and re-evaluation of arguments (Part I), **Intertax**, v. 16, Issue 8-9, n. Kluwer Law International, p. 216–229, 1988, p. 223–228. Sobre o termo *genericidade*, cf. ÁVILA, Humberto, **Constituição, Liberdade e Interpretação**, 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 35.

[20] Cf. VOGEL, Double Tax Treaties and Their Interpretation, p. 9–10.

[21] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, para. 7 dos Comentários ao art. 1; SCHOUERI, Luís Eduardo, Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação, **Revista Direito Tributário Atual**, v. 17, p. 20–49, 2003, p. 20.

Para auxiliar no desenvolvimento dos ADTs, várias organizações internacionais criaram seus modelos[22]. Entre 1920 e 1945, além de ter elaborado diversos relatórios sobre a bitributação[23], a antiga Liga das Nações redigiu minutas de acordos bilaterais[24] e plurilaterais[25] para evitar a dupla tributação e a evasão fiscal, influenciando a celebração de diversos ADTs na primeira metade do século XX[26]. Por sua vez, criada em 1956, a Organização para a Cooperação Econômica Europeia ("OECE") foi responsável por desenvolver grande parte do projeto de uma convenção bilateral destinada a eliminar a bitributação[27], o qual só foi finalizado pela sua sucessora[28], a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico ("OCDE") – resultando nas Convenções Modelo da OCDE ("CM-OCDE"), sendo a primeira de 1963[29] e a mais atual de 2017[30]. Já a Organização das Nações Unidas ("ONU"), apesar de ter sucedido a Liga das Nações em 1945[31], só produziu a primeira de suas Convenções Modelo ("CM-ONU") em 1980[32], sendo a mais atual também de 2017[33]. Conquanto outras organizações[34] e os Estados Unidos da América ("EUA")[35] tenham feito seus respectivos modelos, as Convenções Modelo da OCDE e da ONU

[22] Cf. PIRES, Manuel, **Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento**, Lisboa: Imprensa Nacional, 1984, p. 186–203.
[23] Cf., *e.g.*, LEAGUE OF NATIONS, Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp. Doc. E.F.S.73. F.19., 1923. Sobre esses trabalhos, cf. FRIEDLANDER, Lara; WILKIE, Scott, Policy Forum: The History of Tax Treaty Provisions-And Why It Is Important To Know About It, **Canadian Tax Journal**, v. 54, n. 4, p. 907–921, 2006, p. 911.
[24] Cf., *e.g.*, LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.562 M.128, 1928, p. 7–15.
[25] Cf., *e.g.*, LEAGUE OF NATIONS, Fiscal Committee: Report to the Council on the Work of the Third Session of the Committee. Doc. C.415. M.171, 1931.
[26] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Fiscal Committee: Report to the Council on the Work of the Fifth session of the Committee. Doc. C.252. M.124, 1935, p. 2.
[27] Cf. OEEC, Fiscal Committee: List of studies to be undertaken first. TFD/DI/30, 1956.
[28] Para o último relatório da OECE sobre a eliminação da bitributação, mencionando, inclusive, a continuidade por parte da OCDE, cf. OEEC, Fourth Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation, 1961, p. 19.
[29] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963.
[30] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version).
[31] Sobre as atividades da ONU em relação à bitributação nesse intervalo, cf. PIRES, **Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento**, p. 189–193; SCHOUERI, Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação, p. 18.
[32] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York: United Nations, 1980.
[33] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, New York: United Nations, 2017.
[34] Cf. PIRES, **Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento**, p. 195–203.
[35] Sobre o modelo americano, cf. VOGEL, Klaus, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital with particular reference to German treaty practice**, 3. ed. London - The Hague - Boston: Kluwer Law International, 1997, p. 19.

(doravante "Convenções Modelo") se destacam como bases para a negociação de ADTs realizadas por diversos países[36], inclusive, pelo Brasil[37].

Tendo em vista esses modelos, os ADTs cuidam, em geral, de duas das modalidades de bitributação: residência-fonte e residência-residência[38]. Isso se dá porque, seguindo o art. 1 das Convenções Modelo – atual art. 1(1) das Convenções Modelo de 2017[39] –, eles se aplicam a pessoas que sejam *residentes* de um ou de ambos os Estados Contratantes[40]. Dessa forma, uma das etapas de acesso aos benefícios de um ADT se encontra na determinação da residência[41], a qual permite a resolução das bitributações residência-fonte e residência-residência, até porque praticamente todas as regras alocativas dependem dela para serem aplicáveis[42], pois usualmente se referem ao *residente de um Estado Contratante* e ao *outro Estado Contratante*[43]. Assim, salvo algumas exceções, a própria concessão de benefícios dos ADTs depende da determinação da residência da pessoa; portanto, a noção de residência está no coração dos ADTs[44].

---

[36] Cf. BAKER, Philip, **Double Taxation Conventions: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (loose leaf format)**, London: Thomson Sweet & Maxwell, [s.d.], p. A-5; SANTOS, Ramon Tomazela, O Procedimento de Negociação dos Acordos de Bitributação, **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 236, p. 127–151, 2015, p. 136–145.

[37] Para exame da política brasileira de ADTs, considerando a influência desses modelos, cf., *e.g.*, ROCHA, Sérgio André, **Política Fiscal Internacional Brasileira**, Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2017; SCHOUERI, Luís Eduardo; SILVA, Natalie Matos, Brazil, *in*: LANG, Michael *et al* (Orgs.), **The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties**, Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p. 171–202; VITA, Jonathan Barros, As Convenções para evitar a Dupla Tributação Brasileiras: Técnicas de Negociação e Análise Estrutural segundo os Modelos OCDE e ONU, **Revista Direito Tributário Atual**, v. 24, p. 303–319, 2010.

[38] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, para. 3 e 4 dos Comentários ao art. 23; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 186; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 14 dos Comentários ao art. 23; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 3 e 11 dos Comentários ao art. 23.

[39] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–7; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 7.

[40] Cf., *e.g.*, OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 41; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 19; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–7; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 7.

[41] Para sua exceção, cf. *e.g.*, art. 24(1) que versa sobre a não discriminação de *nacionais*, cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 55; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 39; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–64; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 35.

[42] Cf. ANDRADE, Paulo Roberto, Dupla Residência de Empresas: Repercussões e Soluções no âmbito da CM-OCDE, **Revista Direito Tributário Atual**, v. 19, p. 256–272, 2005, p. 259–260; OBUOFORIBO, Belema, Article 4: Resident, *in*: PISTONE, Pasquale (Org.), **Global Tax Treaty Commentaries**, Amsterdam: IBFD, 2019, seç. 1.1.2.1 e 2.1.1.

[43] Cf. RAAD, Kees Van, Five fundamental rules in applying tax treaties, *in*: DOUCLÉ, J. (Org.), **Liber Amicorum Luc Hinnekens**, Bruxelles: Bruylant, 2002, p. 591–592.

[44] Cf. COUZIN, Robert, **Corporate Residence and International Taxation**, Amsterdam: Online Books IBFD, 2002, seç. 3.

OBJETO E SUA DELIMITAÇÃO

Esta é uma dissertação *sobre* a residência das pessoas jurídicas nos ADTs. Seu objeto se insere, desse modo, no aspecto subjetivo dos ADTs, pois a residência configura uma das etapas do escopo pessoal de um ADT. Enquanto o escopo material dos ADTs cuida de quais são os tributos cobertos[45] – que não constitui objeto deste trabalho –, o escopo pessoal procura responder à seguinte pergunta: *quem* possui acesso aos benefícios de um ADT?

A resposta a essa pergunta pressupõe dois ou três requisitos, sendo a residência apenas um deles. Desde a edição da CM-OCDE de 1963, o preenchimento do escopo pessoal de um ADT depende de uma *pessoa* ser considerada *residente* de um ou de ambos os Estados Contratantes[46]. Portanto, sempre se exigiu que fosse *pessoa* (primeiro requisito) e *residente* (segundo requisito). Contudo, nos termos da CM-OCDE de 2017 e da CM-ONU de 2017 (doravante "Convenções Modelo de 2017"), apesar da necessidade daqueles requisitos, há dispositivos que formam a chamada *limitação de benefícios* (terceiro requisito). Nesse sentido, destacam-se as cláusulas de Limitação de Benefícios (*Limitation On Benefits* – "cláusulas de LOB"), as quais são espécies de regras antiabuso com o enfoque no escopo subjetivo dos ADTs[47] por exigirem maior força na conexão entre essa pessoa e o Estado de Residência[48]. Dessa forma, os ADTs baseados nas Convenções Modelo podem apresentar

---

[45] Cf., *e.g.*, ROSA, Marcelo Miranda Dourado Fontes, **Impostos visados por acordos de bitributação: interpretação do artigo 2º das convenções-modelo da OCDE e ONU e dos acordos brasileiros**, Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016; GALDINO, Guilherme, Do Art. 2(4) das Convenções Modelo: Função, Aplicação e a Política Brasileira, **Revista Direito Tributário Atual**, v. 29, p. 171–207, 2018; PIGNATARI, Leonardo Thomaz, Artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e a Tributação da Economia Digital: Política Brasileira e Perspectivas, **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 6, p. 224–256, 2019.

[46] Na íntegra: "*Essa Convenção aplica-se a pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes*" [tradução do autor]. Cf., *e.g.*, OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 41; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 19; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–7; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 7.

[47] Cf. BROE, Luc de; LUTS, Joris, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, **Intertax**, v. 43, n. 2, p. 122–146, 2015, p. 128.

[48] Cf. WHEELER, Joanna C., General Report, *in*: **Cahiers de droit fiscal international**, Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 2007, v. 92b-Conflicts in the attribution of income to a person, p. 40.

dois *ou* três requisitos, como é o caso dos ADTs concluídos pelo Brasil em que parte exige somente os dois primeiros[49], ao passo que outros adotam também o terceiro[50].

Quanto ao primeiro requisito, o termo *pessoa* compreende uma *pessoa física*, uma *sociedade* ou um *grupo de pessoas*, consoante dispõe o art. 3(1)(b) da CM-OCDE de 1963 – que depois se tornou art. 3(1)(a) da CM-OCDE de 1977, seguido, posteriormente, pelas demais Convenções Modelo[51]. Em que pese se reconheça a importância do exame de cada uma dessas expressões[52], este trabalho se volta especificamente às *pessoas jurídicas de direito privado*, o que satisfaz a observância desse requisito, não sendo, portanto, parte do seu escopo.

Entendem-se por pessoas jurídicas de direito privado as entidades legalmente constituídas como tais pelo Direito Civil e reconhecidas pela legislação doméstica tributária como contribuintes do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas ("IRPJ") e da Contribuição

---

[49] Cf., *e.g.*, BRASIL, Decreto n. 78.107, de 22 de julho de 1976. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital Brasil-Austria, concluída em Viena, em 24 de maio de 1975 [doravante "**ADT-Brasil e Áustria (1975)**"]; BRASIL, Decreto n. 72.542, de 30 de julho de 1973. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda entre Brasil e Bélgica, firmado em Brasília, em 23 de julho de 1972. Decreto n. 6.332, de 28 de dezembro de 2007. Promulga a Convenção Adicional Alterando a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Bélgica para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Protocolo Final, assinados em Brasília em 23 de junho de 1972, celebrada em Brasília, em 20 de novembro de 2002 [doravante "**ADT-Brasil e Bélgica (1972 e 2002)**"].

[50] Cf., *e.g.*, BRASIL, Decreto n. 5.922, de 3 de outubro de 2006. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, celebrado em Pretória, em 8 de novembro de 2003. Decreto n. 9.559, de 12 de novembro de 2018. Promulga o texto do Protocolo Alterando a "Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, celebrada em Pretória, em 8 de novembro de 2003", firmado em Pretória, em 31 de julho de 2015 [doravante "**ADT-Brasil e África do Sul (2003 e 2015)**"]; BRASIL, Decreto n. 87.976, de 22 de dezembro de 1982. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria do Impostos sobre a Renda, concluída em Buenos Aires, em 17 de maio de 1980. Decreto n. 9.482, de 27 de agosto de 2018. Promulga o Protocolo de Emenda à Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e seu Protocolo, firmado em Mendoza, em 21 de julho de 2017 [doravante "**ADT-Brasil e Argentina (1982 e 2017)**"].

[51] Na íntegra: "*O termo 'pessoa' inclui uma pessoa física, uma sociedade e qualquer outro grupo de pessoas*" [tradução do autor]. Cf., *e.g.*, OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 42; OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, p. 25; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 20; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–10; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 9.

[52] Sobre esse assunto, cf., *e.g.*, CARVALHO, André, O Escopo Subjetivo de Aplicação dos Acordos para evitar a dupla tributação: a Residência, *in*: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.), **Direito Tributário Internacional Aplicado**, São Paulo: Quartier Latin, 2008, v. V, p. 156–176; DOURADO, Ana Paula *et al*, Article 3. General Definitions, *in*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.), **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**, 4. ed. The Netherlands: Kluwer Law International, 2015, v. I, p. 171–215; SILVEIRA, Ricardo Maitto da, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos de Qualificação e Casos Triangulares**, São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016, p. 51–138.

Social sobre o Lucro ("CSL"). De maneira mais clara: são entidades dotadas de personalidade jurídica[53], pois devidamente criadas mediante inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedidas, quando for o caso, de autorização ou aprovação do Poder Executivo[54], ou, excepcionalmente, criadas por ato administrativo ou lei que assim a qualifique[55]. Ao mesmo tempo, são consideradas pela legislação doméstica tributária como contribuintes do IRPJ e da CSL, pois se submetem à tributação autonomamente, de maneira apartada de outras pessoas, *i.e.*, não são transparentes[56]. Apesar dessa delimitação às pessoas jurídicas de direito privado – o que preenche o primeiro requisito do escopo pessoal dos ADTs –, não é suficiente ser *pessoa* para usufruir dos benefícios de um tratado[57].

Além de ser *pessoa*, ela precisa satisfazer o segundo requisito, qual seja: ser considerada *residente* de um ou de ambos os Estados Contratantes. Essa constatação depende do exame do art. 4(1) das Convenções Modelo[58], do qual se extrai uma regra que estabelece o aqui chamado *teste de sujeição tributária*, uma vez que, para dizer se certa pessoa é *residente de um Estado Contratante*, faz-se necessário verificar essencialmente se, de acordo com a legislação desse Estado, ela se encontra sujeita a tributo em virtude do seu domicílio, residência, local de direção ou qualquer outro critério de natureza similar, o que não abrange eventual sujeição apenas de rendimentos de fontes situadas nesse Estado. Justamente por fazer remissão à legislação doméstica, o exame do teste de sujeição tributária

---

[53] Cf. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti, **Tratado de Direito Privado – Parte Geral – Tomo I – Introdução. Pessoas Físicas e jurídicas**, Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954, p. 155–156; GOMES, Orlando, **Introdução ao Direito Civil**, 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 166; DANTAS, Marcelo Navarro Ribeiro, Arts. 40 a 78, *in*: ALVIM, Arruda; ALVIM, Thereza (Orgs.), **Comentários ao Código Civil Brasileiro: parte geral**, Rio de Janeiro: Forense, 2005, v. I (Arts. 1º a 103), p. 299; RODRIGUES, Sílvio, **Direito Civil: parte geral**, 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 86.

[54] Cf. art. 45 do Código Civil e art. 82 da Lei das S.A. Sobre o tema, cf., *e.g.*, RODRIGUES, **Direito Civil: parte geral**, p. 89 e 91–93; DANTAS, Arts. 40 a 78, p. 400–412.

[55] Cf. art. 1º do Decreto-lei n. 759, de 12 de agosto de 1969. Sobre o tema, cf. PONTES DE MIRANDA, **Tratado de Direito Privado – Parte Geral – Tomo I – Introdução. Pessoas Físicas e jurídicas**, p. 358; GOMES, **Introdução ao Direito Civil**, p. 170.

[56] Sobre a aplicação dos ADTs em relação a essas entidades, cf., *e.g.*, OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships; SILVEIRA, Rodrigo Maito da, **Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: Qualificação de Partnership Joint Ventures,** São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2006, p. 253-276; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 203 e ss.

[57] Cf. HOLMES, Kevin J., **International Tax Policy and Double Tax Treaties - An Introduction to Principles and Application**, 2. ed. Amsterdam: Online Books IBFD, 2016, seç. 8.3.

[58] Na íntegra, por exemplo, o art. 4(1) da CM-OCDE de 2017: "*Para os fins desta Convenção, o termo 'residente de um Estado Contratante' significa qualquer pessoa que, consoante a legislação desse Estado, está sujeita a tributo em virtude do seu domicílio, residência, sede de direção ou qualquer outro critério de natureza similar, e também inclui esse Estado e qualquer de suas subdivisões políticas ou autoridade local bem como fundos de pensão desse Estado. Esse termo, contudo, não inclui qualquer pessoa que esteja sujeita à tributação nesse Estado apenas relativamente a rendimentos de fontes nele situadas*" [tradução do autor]. Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15.

depende de uma análise relativa às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil para fins de preenchimento do escopo pessoal dos ADTs concluídos pelo País, tendo em vista a legislação do IRPJ e da CSL – que são os tributos cobertos por tais tratados[59]. Por outro lado, por mais que esteja inserido nesse teste, devido à delimitação deste trabalho às pessoas jurídicas de direito privado, não será objeto de exame o seguinte trecho do referido art. 4(1): *e também inclui esse Estado e qualquer de suas subdivisões políticas ou autoridade local bem como fundos de pensão desse Estado*[60].

Ainda no âmbito do segundo requisito, na hipótese de a mesma *pessoa* (jurídica) observar o *teste de sujeição tributária* em ambos os Estados, as Convenções Modelo adotam uma regra de desempate presente nos dispositivos correspondentes ao art. 4(3), a qual é voltada para quaisquer pessoas, exceto as pessoas físicas[61]. Desse modo, essa regra se aplica a várias entidades distintas, dentre elas as pessoas jurídicas; porém, considerando a restrição desta dissertação às *pessoas jurídicas*, encontra-se fora do escopo o exame da expressão *uma pessoa, que não seja uma pessoa física*. Ao mesmo tempo, para fins de redação deste trabalho, privilegiar-se-á a expressão *pessoas jurídicas* em detrimento daquela. Dessa forma, sendo a pessoa jurídica *residente* de ambos os Estados nos termos do teste de sujeição tributária, aplica-se a regra de desempate, de sorte a desembaraçar a dupla residência e, assim, determiná-la para fins do ADT.

No entanto, existem dois modelos de regras de desempate presentes nas Convenções Modelo desde 1963 até a última versão em 2017.

De um lado, há a regra de desempate fundada no *local de direção efetiva* (ou *sede de direção efetiva*) como critério de preferência, a qual constituiu o padrão desde a CM-OCDE de 1963[62] e da CM-ONU de 1980[63] até a CM-OCDE de 2014[64] e a CM-ONU de 2011[65],

---

[59] Sobre os tributos cobertos pelos ADTs assinados pelo Brasil, cf., *e.g.*, GALDINO, Do Art. 2(4) das Convenções Modelo; PIGNATARI, Artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e a Tributação da Economia Digital: Política Brasileira e Perspectivas.

[60] Sobre esse trecho, cf. MAISTO, Guglielmo, Chapter 7: Taxation of States under Tax Treaties, *in*: **Current Tax Treaty Issues: 50th Anniversary of the International Tax Group**, Amsterdam: IBFD, 2020.

[61] Cf., *e.g.*, OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 10–11; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 21; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 10–11.

[62] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 43.

[63] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 21.

[64] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. M–13.

[65] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York: United Nations, 2011, p. 9.

sendo também a mais utilizada pelos ADTs concluídos pelo Brasil[66]. Embora a versão em francês das Convenções Modelo fale em *siège de direction effective*[67] e seja seguida por tais ADTs concluídos pelo Brasil, os quais empregam a locução *sede de direção efetiva*[68], dar-se-á preferência ao termo *local de direção efetiva*[69], na linha da versão em inglês (*place of effective management*) das referidas Convenções[70]. A razão para tanto é que a expressão *sede* é usualmente concebida como o lugar para demandar e ser demandado[71], o que poderia impedir, por exemplo, uma análise fática de onde se encontra a direção efetiva, independentemente da existência de uma instalação a respaldar aquele sentido de *sede*.

De outro lado, a partir das Convenções Modelo de 2017[72], esse modelo foi substituído pelo *procedimento amigável* como mecanismo de solução de desempate, o qual também se encontra presente em alguns ADTs concluídos pelo Brasil[73]. Essa mudança

---

[66] Veja, por exemplo, o art. 4(3) dos seguintes ADTs: BRASIL, Decreto n. 75.106, de 20 de dezembro de 1974. Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Dinamarca, celebrada em Copenhague, em 27 de agosto de 1974. Decreto n. 9.851, de 25 de junho de 2019. Promulga o Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Dinamarca Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, Celebrada em Copenhague em 27 de Agosto de 1974, firmado em Copenhague, em 23 de março de 2011[doravante "**ADT-Brasil e Dinamarca (1974 e 2011)**"]; BRASIL, Decreto n. 43, de 25 de fevereiro de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Federativa Tcheca e Eslovaca, assinada em Brasília, em 26 de agosto de 1986 [doravante "**ADT-Brasil e Eslováquia e República Tcheca (1986)**"].

[67] Cf., *e.g.*, OECD, Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune 1963, p. 45; NATIONS UNIES, Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement: Révision de 2011, New York: United Nations, 2015, p. 9; OECD, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014 (Version complète), Paris: OECD Publishing, 2016, p. M–13.

[68] Veja, por exemplo, na íntegra o seguinte art. 4(3): "*3. Quando, por força do disposto no parágrafo 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa física, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente do Estado no qual estiver situada a sua sede de direção efetiva*". Cf. BRASIL, Decreto n. 355, de 2 de dezembro de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos, concluída em Brasília, em 8 de março de 1990 [doravante "**ADT-Brasil e Países Baixos (1990)**"];

[69] Com essa mesma tradução para *local*, cf., *e.g.*, SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 177; ASSIS, Karoline Marchiori, Dual Resident Companies, **Revista de Direito Tributário Internacional**, v. 15, p. 113–153, 2010, p. 126.

[70] Cf., *e.g.*, OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 43.

[71] Nesse sentido, cf., *e.g.*, ANDRADA, José Bonifácio Borges de; FREIRE, Erika Moura, Domicílio no Novo Código Civil, *in*: NETTO, Domingos Franciulli; MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva (Orgs.), **O Novo Código Civil: Estudos em homenagem ao Professor Miguel Reale**, São Paulo: LTr, 2003, p. 88; SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio, A Persona e o Direito: entre a Realidade e a Ficção das Pessoas Jurídicas, **Direito Tributário Atual**, v. 30, p. 251–273, 2014, p. 270.

[72] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 10–11.

[73] Veja, por exemplo, o art. 4(3) dos seguintes ADTs: BRASIL, Decreto n. 92.318, de 23 de janeiro de 1986. Dispõe sobre a execução da Convenção destinada a evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a

ocorreu no bojo do chamado *Base Erosion and Profit Shiftion Action Plan* ("Projeto BEPS")[74], de sorte a impedir o acesso indevido de benefícios dos ADTs a entidades duplo residentes[75]. Nessa linha, podem ser citados: o uso de prejuízo fiscal[76] ou da dedução da mesma despesa nos dois Estados, inclusive em regimes de consolidação[77], o que não seria desejável considerando impactos concorrenciais, já que competidores residentes num só local gozariam da dedução uma só vez[78].

Embora se tenha conhecimento de outros modelos de regras de desempate de pessoas jurídicas[79] – sugeridos pela literatura[80] ou elaborados por grupos de trabalho da OCDE em razão dos impactos da economia digital[81] –, pretende-se abordar, neste trabalho, somente aqueles dois modelos. Afinal, o único ADT concluído pelo Brasil que não segue minimamente nenhum deles é o ADT entre Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018)[82], cujo

---

Renda, celebrada entre os Governos do Brasil e do Canadá, concluído em Brasília, em 4 de junho de 1984 [doravante "**ADT-Brasil e Canadá (1984)**"]; BRASIL, Decreto n. 4.852, de 2 de outubro de 2003. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Chile Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, celebrada em Santiago, em 3 de abril de 2001 [doravante "**ADT-Brasil e Chile (2001)**"].

[74] Cf. OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, Paris: OECD Publishing, 2013.

[75] Sobre abusos de pessoas com dupla residência, cf. WEEGHEL, Stef van, **The Improper Use of Tax Treaties**, Amsterdam: Kluwer Law International, 1998, p. 138–140.

[76] Cf. RAAD, Dual Residence, p. 245.

[77] Cf. BROOD, Edgar A., Dual residence of companies, **Intertax**, v. 18, n. 1, p. 22–31, 1990, p. 22.

[78] Cf. AULT; ARNOLD, **Comparative Income Taxation: A Structural Analysis**, p. 349–350; MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 7 e ss.; KEMMEREN, Eric C.C.M, Netherlands: Place where a company is managed and controlled in order to determine the tax treaty residence, *in*: LANG, Michael *et al* (Orgs.), **Tax Treaty Case Law around the Globe 2019**, Amsterdam/Viena: IBFD/Linde, 2020, seç. 1.

[79] Cf., *e.g.*, COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.2.3, 3.2.4 e 3.2.5.

[80] Cf., *e.g.*, SCHÄFER, Anne; SPENGEL, Christoph, ICT and International Corporate Taxation: Tax Attributes and Scope of Taxation, **SSRN Electronic Journal**, n. ZEW Discussion Paper No. 02-81, 2003, p. 28–31; SANGHAVI, Dhruv, The Proposed Tiebreaker Rule in OECD/G20 BEPS Action 6: A Critical Examination of the Possible Motives and Means, and a Potential Alternative, **Bulletin for International Taxation**, v. 70, n. 9, p. 520–525, 2016, p. 523–525; LIPNIEWICZ, Rafal, Place of Effective Management in the Digital Economy, **Intertax**, v. 48, n. 6/7, p. 602–615, 2020, p. 614–615. Para uma descrição de várias alternativas, cf. ISMER, Roland; RIEMER, Katharina, Article 4. Resident, *in*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.), **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**, 4. ed. The Netherlands: Kluwer Law International, 2015, v. I, p. 289–291; BRÄUMANN, Peter, Dual Residence for Non-Individuals, *in*: LANG, Michael *et al* (Orgs.), **Tax Treaty Entitlement**, Amsterdam: IBFD, 2019, seç. 7.3.3.

[81] Cf. OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a tie breaker rule, 2001, para. 48 e ss. Esse mesmo relatório foi reproduzido em OECD, Taxation and Eletronic Commerce: implementing the Ottawa Taxation Framework conditions, Paris: OECD Publishing, 2001, p. 143–157. Chegou-se a elaborar rascunhos de comentários para certas propostas em OECD, Place of Effective Management Concept: Suggestions for changes to the OECD Model Tax Convention, 2003. Para uma análise crítica, sob a perspectiva da economia digital, cf. GALENDI JÚNIOR, Ricardo André; GALDINO, Guilherme, Desafios da Economia Digital: do problema hermenêutico ao Desequilíbrio na Alocação de Jurisdição, *in*: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Orgs.), **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, v. III-Transparência e Economia Digital, p. 297–299.

[82] Cf. BRASIL, Decreto n. 10.705, de 26 de maio de 2021. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Emirados Árabes Unidos para Eliminar a Dupla Tributação

art. 4(4) dispõe que, em caso de dupla residência de sociedades, ela simplesmente não será considerada residente de nenhum dos Estados para os fins do ADT[83]. Por isso, como a única exceção, na verdade, não traz uma nova modalidade de solução, mas somente veda o acesso, restringe-se aos dois modelos encontrados nas Convenções Modelo.

Assim, a partir do exame dos arts. 4(1) e 4(3) das Convenções Modelo, pode-se determinar a residência das pessoas jurídicas. Entretanto, ser *pessoa* e *residente* de, ao menos, um dos Estados, pode não ser suficiente para usufruir dos benefícios dos ADTs, muito embora sejam condições necessárias para tanto[84]. Aqui se encontra o terceiro requisito, o qual consiste na limitação do direito aos benefícios. A partir das Convenções Modelo de 2017, esse requisito passou a fazer parte dos modelos por conta da recomendação das cláusulas de LOB e das cláusulas do Teste do Propósito Principal (*Principal Purpose Test* – "cláusulas de PPT")[85]. Embora tanto cláusulas de LOB[86] ou semelhantes a ela quanto cláusulas de PPT[87] já estejam presentes em alguns ADTs concluídos pelo Brasil, somente as primeiras serão objeto deste trabalho. A justificativa para tanto está no fato de as cláusulas de LOB se restringirem especificamente ao aspecto subjetivo dos ADTs, ao passo que as cláusulas de PPT não estão limitadas ao escopo pessoal, pois pressupõem um exame geral,

em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e o seu Protocolo, firmados em Brasília, em 12 de novembro de 2018 [doravante "**ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018)**"].

[83] Na íntegra: "*4. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma sociedade for residente de ambos os Estados Contratantes, tal sociedade não será considerada como residente de nenhum dos Estados Contratantes para os fins desta Convenção*". Cf. *Ibid*.

[84] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 223.

[85] Veja art. 29 de OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M-29-M–31; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 43–55.

[86] Veja, por exemplo, o art. 1(2) do BRASIL, Decreto n. 85.051, de 18 de agosto de 1980. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, concluída em Luxemburgo, em 8 de novembro de 1978 [doravante "**ADT-Brasil e Luxemburgo (1978)**"]. Outro exemplo é art. 9 do Protocolo do BRASIL, Decreto n. 4.012, de 13 de novembro de 2001. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000 [doravante "**ADT-Brasil e Portugal (2000)**"].

[87] Veja, por exemplo, o art. 25(2) do BRASIL, Decreto n. 5.576, de 8 de novembro de 2005. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Estado de Israel Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, celebrada em Brasília, em 12 de dezembro de 2002 [doravante "**ADT-Brasil e Israel (2002)**"]. Outro exemplo é o art. 28(1) do BRASIL, Decreto n. 6.000, de 26 de dezembro de 2006. Promulga a Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, celebrada na Cidade do México, em 25 de setembro de 2003 [doravante "**ADT-Brasil e México (2003)**"].

com base em certos critérios genéricos, para averiguar se o benefício deverá ou não ser concedido[88].

Ainda sobre as limitações de benefícios, independentemente de qualquer restrição expressa, encontram-se interpretações, geralmente, ditas "teleológicas", no sentido de impedir o acesso com base, por exemplo, na ausência de uma dupla tributação. Portanto, mesmo ausente dispositivo específico voltado a afastar certas pessoas (em determinadas situações), autoridades tributárias como a Receita Federal do Brasil ("RFB")[89] e decisões administrativas[90] e judiciais[91] afastam o acesso de algumas pessoas.

Ademais, existe o debate acerca da aplicação de regras domésticas antiabuso, as quais podem até contar com respaldo em dispositivos dos ADTs[92], inclusive, pela cláusula de salvaguarda, recomendada pelas Convenções Modelo de 2017[93].

Assim, este trabalho examinará também eventuais limitações *subjetivas* aos ADTs, porém tendo em vista, especialmente, posições da RFB, decisões administrativas e judiciais

---

[88] Sobre esse assunto, cf., *e.g.*, KUŹNIACKI, Błażej, The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application, **World Tax Journal**, v. 10, n. 2, p. 233–294, 2018; SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes, Abuso dos Acordos de Bitributação e Teste do Objetivo Principal: Repensando o Teste do Objetivo Principal à luz da Segurança jurídica, *in*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (Orgs.), **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**, Salvador: Editora JusPodivm, 2019, p. 763–783; DANON, Robert, The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR!, **Bulletin for International Taxation**, v. 74, n. 4/5, p. 242–263, 2020; PEGORARO, Andressa, **A Cláusula de Principal Propósito (PPT) nos Acordos para evitar a Dupla Tributação da Renda**, São Paulo: IBDT, 2021.

[89] Cf., *e.g.*, BRASIL, RFB, Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 6, de 6 de junho de 2002.

[90] Cf., *e.g.*, BRASIL, CSRF, Acórdão nº 9101-002.590, 1ª Turma, rel. Cons. André Mendes de Moura, redator designado Cons. Rafael Vidal de Araujo, sessão de 14 de março de 2017 [doravante "**Caso Gerdau**"].

[91] Cf., *e.g.*, BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Resp. n. 457.228/PR, Segunda Turma, rel. Min. Castro Meira, julgado em 18 de março de 2004 [doravante "**Caso Volvo-Itochu (STJ)**"].

[92] Veja, por exemplo, o art. 6 do Protocolo do BRASIL, Decreto n. 8.140, de 14 de novembro de 2013. Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Turquia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmado em Foz do Iguaçu, em 16 de dezembro de 2010 [doravante "**ADT-Brasil e Turquia (2010)**"]. Outro exemplo é o art. 4(d) do Protocolo do BRASIL, Decreto n. 8.336, de 12 de novembro de 2014. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Bolivariana da Venezuela para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada em Caracas, em 14 de fevereiro de 2005 [doravante "**ADT-Brasil e Venezuela (2005)**"].

[93] Cf. art. 1(3) de OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–7; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 7. Para exemplo de ADT concluído pelo Brasil com cláusula semelhante, veja o art. 1(2) de BRASIL, Decreto n. 10.714, de 8 de junho de 2021. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a Confederação Suíça para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e o seu Protocolo, firmados em Brasília, em 3 de maio de 2018 [doravante "**ADT-Brasil e Suíça (2018)**"].

nacionais e a política brasileira dos ADTs (mas só de ADTs concluídos, já ratificados e não denunciados[94]).

Dessa forma, observados os três requisitos, obtêm-se o acesso aos benefícios do ADT, os quais estão contidos na aplicação de outros dispositivos para assegurá-los. Nesse sentido, como as regras alocativas pressupõem a residência do contribuinte para serem aplicáveis[95], e, por vezes, até da fonte pagadora[96], verifica-se que os efeitos da determinação da residência repercutem nos demais dispositivos dos ADTs, os quais limitarão as legislações domésticas das partes.

Contudo, não é só em relação ao mesmo ADT que se discute os efeitos da determinação da residência. Afinal, apesar de a pessoa ser considerada *residente* de ambos os Estados, ao se aplicar a regra de desempate, ela será residente de apenas um deles (*i.e.*, do Estado ganhador) para a aplicação do ADT. Diante disso, surgem duas questões relativas ao seu status de residente sob a perspectiva do Estado perdedor.

Em primeiro lugar, é necessário saber se a pessoa deixará de ser residente, nos termos da legislação doméstica do Estado perdedor, o que, em caso afirmativo, provavelmente impactaria o regime tributário a que se encontra sujeita.

Em segundo lugar, mesmo se mantido o status doméstico de residente, é preciso discutir se, ao ser considerada residente de outro Estado, continuará ou não a preencher o teste de sujeição tributária de ADTs do Estado perdedor com terceiros Estados. Por outro lado, em que pese tal análise seja importante em relação a outros ADTs, não se tem o objetivo de discorrer sobre os vários casos triangulares envolvendo duplos residentes[97].

---

[94] Até a data de elaboração deste trabalho, são 34 ADTs concluídos, já ratificados e não denunciados, com os seguintes países: África do Sul (2003 e 2015); Argentina (1982 e 2017); Áustria (1975); Bélgica (1972 e 2002); Canadá (1984); Chile (2001); China (1991); Coreia do Sul (1989 e 2015); Dinamarca (1974 e 2011); Emirados Árabes Unidos (2008); Equador (1983); Eslováquia e República Tcheca (1986); Espanha (1974); Filipinas (1983); Finlândia (1996); França (1972); Hungria (1986); Índia (1988 e 2013); Israel (2002); Itália (1978); Japão (1967 e 1976); Luxemburgo (1978); México (2003); Noruega (1980 e 2014); Países Baixos (1990); Peru (2006); Portugal (2000); Rússia (2004); Suécia (1975); Suíça (2018); Trinidad e Tobago (2008); Turquia (2010); Ucrânia (2002); e Venezuela (2005).

[95] Cf. OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 1.1.2.1 e 2.1.1.

[96] Cf. FRKAL, Tomáš, Personal Scope of a Tax Treaty - the 2nd sentence of Art. 4(1) OECD-MC, *in*: LOUKOTA, Walter; STEFANER, Markus (Orgs.), **Source versus resident in International Tax Law**, Wien: Linde Verlag, 2005, p. 55; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 97.

[97] Sobre casos triangulares, cf., *e.g.*, JONES, John F. Avery; BOBBETT, Catherine, Triangular treaty problems: a summary of the discussion in Seminar E at the IFA congress in London, **Bulletin for International Taxation**, v. 53, n. 1, p. 16–20, 1999; KOSTERS, Bart, Triangular Cases in Tax Treaties, **Asia-Pacific Tax Bulletin**, v. 15, n. 6, p. 372–377, 2009; FETT, Emily, **The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations**, Amsterdam: Books IBFD, 2014; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, seç. 3.4.

Em suma: esta dissertação tem por objeto examinar a residência das pessoas jurídicas nos ADTs, o que envolverá a análise do teste de sujeição tributária e das regras de desempate presentes, respectivamente, nos arts. 4(1) e 4(3) das Convenções Modelo e dos dispositivos equivalentes dos ADTs concluídos pelo Brasil, bem como um exame dos efeitos da determinação dessa residência, seja no bojo do próprio ADT, seja em relação à legislação doméstica do Estado perdedor, seja considerando eventuais ADTs deste com terceiros Estados.

JUSTIFICATIVA

Esta dissertação se justifica tanto pelo seu objeto quanto pelo seu contexto no âmbito acadêmico brasileiro.

Quanto ao seu objeto, é relevante examinar a residência das pessoas jurídicas nos ADTs nos termos acima delimitados essencialmente por cinco motivos. Primeiro, porque como uma das etapas do escopo pessoal, a residência é condição necessária para a obtenção de praticamente todos os benefícios constantes nos ADTs[98]. Segundo, a determinação da residência das pessoas jurídicas revela maior complexidade que a das pessoas físicas, em razão dos distintos suportes fáticos que podem caracterizá-las residentes em diferentes jurisdições simultaneamente[99]. Terceiro, em virtude dos desenvolvimentos tecnológicos e pelo fato de a economia se tornar cada dia mais global, empresas menores conseguem operar globalmente, o que leva a uma tendência de aumento dos casos de dupla residência[100]. Quarto, com a mudança da regra de desempate das pessoas jurídicas de local de direção efetiva para procedimento amigável, faz-se necessário compreendê-la, bem como abordar os distintos problemas que ela poderá trazer. Quinto, os efeitos da determinação da residência trazem questões que não são comumente tratadas, especialmente, como as relativas à manutenção ou perda do status doméstico e convencional de residente sob a perspectiva do Estado perdedor.

Já no que diz respeito ao seu contexto no âmbito acadêmico brasileiro, não se encontra trabalho monográfico sobre o tema[101]. Destacam-se monografias com objetos mais

---

[98] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Second Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 23rd May, 1957). FC/WP2(57)1, 1957, p. 3.
[99] Cf. ZORNOZA, Juan, Mudança de Residência como Forma de Planejamento Tributário, **Revista Direito Tributário Atual**, v. 30, p. 24–49, 2014, p. 29.
[100] Cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 43.
[101] Existem, porém, mais internacionais ou com foco noutros países, cf., *e.g.*, SEPÚLVEDA, Francisco, **Residence in Tax Treaties**, Universiteit Leiden, Leiden, 2016; GOOIJER, Jan, **Tax Treaty Residence of Entities**, Amsterdam: Kluwer Law, 2019.

gerais como sobre o escopo pessoal[102] e acerca do procedimento amigável[103] – importantes para a elaboração desta dissertação –, mas nenhuma com o enfoque da residência das pessoas jurídicas, estressando não só o teste da sujeição tributária tendo em vista a legislação doméstica brasileira, como também a aplicação das regras de desempate e ainda os efeitos da determinação da residência. Ao lado de assuntos mais gerais, há outras teses e dissertações que tocam apenas alguns dos pontos a serem abordados lateralmente como *treaty shopping*[104] e beneficiário efetivo[105].

METODOLOGIA

Para o desenvolvimento desta dissertação, o seu objeto será abordado, de maneira analítica, sob a perspectiva jurídico-dogmática, para que os conceitos envolvidos sejam estressados, com o objetivo de descobrir os sentidos possíveis dos enunciados examinados, a fim de, baseado em argumentos, decidir o mais adequado[106]. Nessa linha, tanto o art. 4(1) quanto o art. 4(3) das Convenções Modelo serão subdivididos em elementos, de modo que se examine, detalhadamente, cada um deles. A análise pormenorizada, todavia, não implicará a desconsideração do todo. Pelo contrário, os demais elementos serão sempre levados em conta, conforme sua pertinência. A divisão, porém, permitirá maior aprofundamento, pois serão avaliadas as diversas possibilidades e os argumentos que as acompanham, considerando, inclusive, os mandamentos previstos pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados ("CVDT")[107].

Para o conhecimento dos sentidos e a contraposição dos argumentos, será adotado o método dialético, com vistas a contrapor a doutrina, brasileira e internacional[108], e os

---

[102] Cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**.
[103] Cf. SANTIAGO, Igor Mauler, **Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos**, São Paulo: Quartier Latin, 2006; BARBOSA, Mateus Calicchio, **O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros**, São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2018.
[104] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.
[105] Cf. CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e, **Planejamento Tributário Internacional: Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos Contra a Bitributação**, São Paulo: Quartier Latin, 2015.
[106] Para a defesa da teoria cognitivista moderada, cf. ÁVILA, **Constituição, Liberdade e Interpretação**, p. 37.
[107] Cf. UN, Vienna Convention on the Law of Treaties (1969), 1969. Encontra-se promulgada: BRASIL, Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66.
[108] Para a obtenção dessas fontes, as principais bases utilizadas foram do *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD), da *Kluwer Law Online* e do *HeinOnline*.

Comentários das Convenções Modelo[109] em cada problema examinado. Além disso, serão utilizados os casos nacionais e internacionais[110] que versarem sobre os pontos analisados, porém não com o intuito de realizar uma pesquisa empírica, mas com o objetivo de explorar os conceitos e exemplificar as posições acerca dos sentidos possíveis e dos seus respectivos argumentos.

Ao lado do método dialético, será empregado o método histórico, especialmente, para examinar o art. 4(1) e o art. 4(3) das Convenções Modelo, de sorte a se compreender a evolução do escopo pessoal dos ADTs, desde a Liga das Nações, passando pelos documentos da OECE[111] até se chegar aos da OCDE e da ONU. Desse modo, pretende-se constatar, a partir desses trabalhos, os motivos que conduziram o uso ou alteração de conceitos relativos à residência das pessoas jurídicas nos ADTs.

A esse respeito, destaca-se que os três requisitos que marcam o preenchimento do escopo pessoal não foram forjados já nos primeiros ADTs. Basta lembrar que, no âmbito das Convenções Modelo da OCDE[112] e da ONU[113], a adoção do terceiro requisito (*i.e.*, inserção de regras de limitação de benefícios) constitui a mais recente mudança, muito embora a menção às regras antiabuso já seja feita, ao menos, desde os relatórios de 1986 intitulados *Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies*[114] e *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*[115].

Por sua vez, os outros dois requisitos (*i.e.*, ser *pessoa* e *residente*) são basicamente os mesmos desde a CM-OCDE de 1963. No entanto, eles não surgiram já nos primeiros ADTs[116] ou na primeira convenção modelo da Liga das Nações[117]. Desse modo, o percurso

---

[109] Para a posição de que os Comentários se aproximam de trabalhos doutrinários, cf. SCHOUERI, Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação, p. 36–40.

[110] Para a obtenção dos casos internacionais, essencialmente a base usada foi a do *International Bureau of Fiscal Documentation* (IBFD).

[111] O acesso dos documentos da Liga das Nações e da OECE se deu, especialmente durante o 2º semestre de 2021, por meio do sítio eletrônico intitulado *History of Tax Treaties* (https://www.taxtreatieshistory.org/).

[112] Art. 29 da CM-OCDE de 2017, cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M-79-M–82.

[113] Art. 29 da CM-ONU de 2017, cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 43–55.

[114] Cf. OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986), *in*: Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), Paris: OECD Publishing, 2012, p. R(5).

[115] Cf. OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986), *in*: Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), Paris: OECD Publishing, 2012, p. R(6).

[116] Cf., *e.g.*, Preussisches Gesetz, betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (21 Juni 1899), Treaties IBFD.

[117] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, report presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.216. M.85 II, 1927.

histórico deve partir não só de ADTs concluídos na primeira metade do século XX, mas especialmente dos trabalhos da Liga das Nações e dos relatórios da OECE. Nesse contexto, atentar-se-á também para a prática dos países, já que a elaboração das minutas dos dispositivos das convenções modelo foi permeada pela relação entre prática (tratados já assinados) e modelos (os chamados *drafts* de convenções modelo)[118]. De um lado, para a Liga das Nações, um novo dispositivo presente num tratado concluído constituiria um precedente para futuras negociações[119]. De outro lado, no âmbito da OECE, a delegação do Reino Unido enfatizou, em 1957, que seria necessário, de alguma forma, progredir e não basicamente encontrar um padrão (se é que existiria algum) entre os tratados já assinados até então[120]. Tendo em vista essa relação entre esboços de convenções modelo e tratados em vigor, a reconstrução do escopo pessoal também se valerá de tratados anteriores a 1963 para exemplificar determinadas posições.

Por fim, ressalta-se que, apesar de o exame da determinação da residência e seus efeitos levar em conta as Convenções Modelo, serão consideradas na análise de cada assunto, conforme o caso, a política brasileira de ADTs, eventuais posições da RFB e decisões administrativas e judiciais nacionais. Dessa forma, ainda que se reconheça a necessidade de se interpretar separadamente cada ADT[121], o estudo geral contará também, sempre que se entender necessário, com eventuais apontamentos tanto relativos às posições brasileiras quanto dos casos internacionais discutidos.

PLANO

Para examinar a residência das pessoas jurídicas nos ADTs, esta dissertação encontra-se dividida em quatro Capítulos.

No Capítulo 1, examinar-se-á o teste de sujeição tributária, presente no art. 4(1) das Convenções Modelo[122], considerando, ainda, a sua aplicação quanto às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil. Para tanto, a análise do teste de sujeição será subdividida de acordo

---

[118] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report to the Council on the Work of the Fifth session of the Committee. Doc. 252 M.124, 1935, p. 2.
[119] Cf. *Ibid*.
[120] Cf. OEEC, Fiscal Committee: Note by the United Kingdom Delegation on Future Aims and Programme of the Fiscal Committee. TFD-FC-14E, 1957, p. 3. Para o argumento de que os tratados em vigor influenciaram relatórios e modelos, cf., *e.g.*, JOGARAJAN, Sunita, **Double Taxation and the League of Nations**, Cambridge: Cambridge University Press, 2018, p. 81.
[121] Cf. HOLMES, **International Tax Policy and Double Tax Treaties - An Introduction to Principles and Application**, seç. 7.1.3.
[122] Cf., *e.g.*, OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15.

com os elementos pertinentes a este trabalho: a importância da residência (*residente de um Estado Contratante*); a remissão à legislação doméstica (*conforme a legislação desse Estado*); a sujeição tributária (*sujeito a tributo*); e os fatores de conexão (*em virtude do seu domicílio, residência, local de direção, [local de constituição] ou qualquer outro critério de natureza similar*). Ao delimitar que o teste de sujeição tributária depende do exame da sujeição tributária nos termos da legislação doméstica do Estado da pessoa, poder-se-á verificar em que hipóteses a pessoa jurídica de direito privado poderá acessar os ADTs concluídos pelo Brasil, considerando a legislação doméstica brasileira.

Assim, tendo a mesma pessoa satisfeito o teste de sujeição tributária em ambos os Estado Contratantes, então será necessário aplicar a regra de desempate, cujo exame será dividido de acordo com o modelo de que trata: o Capítulo 2 terá por objeto o *local de direção efetiva* como critério de preferência, ao passo que o Capítulo 3 cuidará do *procedimento amigável* como instrumento de solução.

Dessa forma, no Capítulo 2, analisar-se-á a regra de desempate composta pelo local de direção efetiva, tendo em vista a sua origem, a escolha desse critério, a estrutura dessa regra, bem como o significado de *local de direção efetiva* e os problemas encontrados na sua adoção. O exame da origem da regra de desempate justifica-se em razão do seu surgimento juntamente com o critério do local de direção efetiva. Por sua vez, abordar-se-á a escolha desse critério para entender as razões que levaram a sua adoção, em detrimento, por exemplo, de local de constituição/registro. A partir disso, será examinada a estrutura dessa regra de desempate, de modo a tratar da dupla residência, a fim de verificar o local de direção efetiva. A respeito do seu significado, ao lado da ausência de uma definição sob a perspectiva histórica, discorrer-se-á sobre as correntes encontradas. Considerando que esse modelo foi substituído no bojo das Convenções Modelo em 2017[123], serão apresentados os problemas na sua adoção.

Posteriormente, no Capítulo 3, examinar-se-á o atual modelo de regra de desempate, composto pelo *procedimento amigável* como mecanismo de solução[124]. Tendo em vista essa mudança, as razões que conduziram essa escolha serão discutidas. Ademais, por se tratar de um instrumento já previsto nas Convenções Modelo, será feita uma análise geral do

[123] Cf. *Ibid*.; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 10–11.
[124] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 10–11.

procedimento amigável, de sorte a expor as suas características gerais, bem como as suas modalidades quanto ao objeto. A partir disso, poder-se-á adentrar a estrutura dessa regra de desempate, cujo consequente normativo apresenta elementos importantes a serem estudados: o procedimento amigável a que se faz referência (*acordo amigável*); o dever de negociar e não de se chegar a um resultado (*esforçar-se-ão para determinar*); os fatores relevantes a se considerar (*local de direção efetiva, o local onde foi incorporada ou de outra forma constituída e quaisquer outros fatores relevantes*); e os resultados possíveis (acesso total, acesso parcial e bloqueio). Em virtude da mudança e como contraposto ao modelo anterior, serão apresentados os problemas no seu emprego.

Desse modo, observado o teste de sujeição tributária em relação a um dos Estados ou, em caso de preenchimento desse teste em ambos os Estados, mas dirimida a dupla residência pela regra de desempate, então determina-se o *residente de um Estado Contratante*. Caberá daí examinar os efeitos dessa determinação, que é precisamente o objeto do Capítulo 4. Assim, os efeitos da determinação da residência serão abordados tendo em vista três perspectivas. A primeira será o ponto de vista dos demais dispositivos do mesmo ADT, já que não só podem existir limitações subjetivas previstas nos ADTs (*e.g.*, cláusulas de LOB), como também tal determinação é crucial para a aplicação, por exemplo, de quase todas as regras alocativas para assegurar os benefícios dos ADTs. Por sua vez, a segunda e a terceira perspectivas referem-se, respectivamente, à legislação doméstica e à rede de ADTs do Estado perdedor considerando a aplicação da regra de desempate. No que diz respeito aos efeitos em relação à legislação doméstica do Estado perdedor, abordar-se-á se a pessoa em questão deixará de ser residente para fins domésticos, *i.e.*, se passará a ser considerada residente alhures, o que impactaria o regime tributário a que estava sujeita. Quanto à rede de ADTs do Estado perdedor, discutir-se-á se a pessoa ainda poderá acessá-la, *i.e.*, se continuará preenchendo o teste de sujeição tributária dos demais ADTs mesmo tendo sido considerada residente de outro Estado no bojo de um deles.

CAPÍTULO 1

1 DO ARTIGO 4(1) NOS ACORDOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO: O TESTE DE SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA

Para uma pessoa ser considerada *residente* de um ou de ambos os Estados Contratantes, faz-se necessário passar pelo *teste de sujeição tributária*, presente no art. 4(1) das Convenções Modelo[125]. Segundo esse dispositivo, uma pessoa será *residente de um Estado Contratante*, caso, consoante a legislação desse Estado, ela se encontre sujeita a tributo em virtude do seu domicílio, residência, local de direção, [local de constituição[126]] ou qualquer outro critério de natureza similar, o que não abrange eventual sujeição apenas de rendimentos de fontes situadas nesse Estado. Assim, considerando a legislação doméstica brasileira, uma pessoa jurídica só poderá acessar os ADTs concluídos pelo Brasil, na hipótese de satisfazer esse teste de sujeição tributária presente nesses tratados. Esse é o objeto deste Capítulo.

Para facilitar o exame do teste de sujeição tributária, ele será feito subdividido em quatro partes, cada uma delas correspondendo a um elemento que a compõe.

O primeiro elemento corresponde à expressão *residente de um Estado Contratante*. Como nem sempre os ADTs voltaram-se aos *residentes* de um dos Estados[127], faz-se necessário um exame histórico, pois, atualmente, o preenchimento do escopo pessoal dos ADTs não se opera da mesma forma que os primeiros acordos. Anteriormente, o escopo subjetivo era mais amplo, abrangendo todos os contribuintes ou cidadãos dos Estados[128]. Com efeito, para se compreender o teste de sujeição tributária, hoje presente nos ADTs que seguem as Convenções Modelo, é preciso reconstruir, historicamente, a importância da residência no âmbito do escopo pessoal dos ADTs. Esse será o objeto do tópico 1.1.

Já o segundo elemento é a expressão *conforme a legislação desse Estado*. Também aqui se faz necessária uma análise histórica, pois, mesmo os ADTs antigos que limitavam seu escopo pessoal aos residentes não necessariamente remetiam à legislação doméstica para

---

[125] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15.
[126] Embora não seja expressamente indicado pelas CM-OCDE, ele o é pelas CM-ONU desde 1999, cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York: United Nations, 2001, para. 1 dos Comentários ao art. 4.
[127] Cf., *e.g.*, Preussisches Gesetz, betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (1899).
[128] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 61. No mesmo sentido, cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 45.

fins de determinação da residência. Nesse sentido, chegou-se a conceber um conceito de residência nos tratados completamente independente da legislação doméstica das partes[129], o que, aliás, dá-se em alguns ADTs até hoje[130]. Dessa forma, é igualmente importante uma reconstrução histórica acerca da necessária remissão à lei doméstica das partes, a fim de determinação da residência da pessoa em questão, bem como um exame sobre a legislação de qual Estado se faz remissão. Esse será o objeto do tópico 1.2.

Por sua vez, o terceiro elemento é a expressão *sujeito a tributo*, juntamente com a exceção prevista pelo segundo trecho do art. 4(1) das Convenções Modelo, de acordo com o qual ser residente de um Estado Contratante *não inclui qualquer pessoa que esteja sujeita a tributo/tributação nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes situadas nesse Estado*. Verifica-se, assim, que a remissão à lei doméstica não se traduz na ausência de limitações, pois a pessoa só deve ser considerada lá residente, para fins do ADT, se for nele sujeita a tributo. E ainda é preciso considerar a exceção prevista pelo segundo trecho do art. 4(1). A esse respeito, surgem dúvidas acerca da *efetividade* e da *extensão* da sujeição tributária exigida por tal dispositivo. Esse será o objeto do tópico 1.3.

Por fim, o quarto elemento do teste de sujeição tributária a ser examinado é a expressão *em virtude de seu domicílio, residência, [local de constituição], local de direção ou qualquer outro critério de natureza similar*. Nota-se, assim, que esse elemento qualifica a limitação presente em *sujeito a tributo*. Conforme se constatará, a importância de tais limitações está justamente em afastar que fatores de conexões de natureza real guiem a caracterização da residência, já que se exige uma vinculação pessoal para dar acesso ao ADT (*i.e.*, uma observância ao Princípio da Residência). Por isso, além de analisar os fatores de conexão expressamente previstos, será examinada a expressão *qualquer outro critério de natureza similar*. Esse será o objeto do tópico 1.4.

Após o exame do teste de sujeição tributária a partir desses quatro elementos, examinar-se-á a legislação doméstica brasileira, a fim de averiguar em que hipóteses a pessoa jurídica de direito privado encontra-se sujeita a tributo, de modo a atender o teste de sujeição tributária presente nos ADTs concluídos pelo Brasil. Esse será o objeto do tópico 1.5.

---

[129] Cf., *e.g.*, art. 13 do Convenzione fra la Germania e L'Italia per impedire doppe imposizioni e risolvere altre questioni in materia di imposte dirette (31 ottobre 1925), Treaties IBFD.
[130] Cf., *e.g.*, art. 4(1)(b) do ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018).

1.1 DA IMPORTÂNCIA DA RESIDÊNCIA: "RESIDENTE DE UM ESTADO CONTRATANTE"

A reconstrução histórica do teste de sujeição tributária tem o intuito de demonstrar a importância da residência, que é marca característica dos (atuais) ADTs. Afinal, num primeiro momento, os ADTs[131] não tinham como escopo pessoal os residentes de um ou ambos Estados da forma que se verificou a partir da CM-OCDE de 1963[132]. Segundo os Comentários ao art. 1 da CM-OCDE de 1963, embora os ADTs daquela época se aplicassem, em geral, aos *residentes* de um ou ambos Estados, sem quaisquer distinções de nacionalidade, os ADTs mais antigos voltavam-se aos *cidadãos* das partes ou tinham um escopo mais amplo por se aplicarem aos *contribuintes*[133] – o que poderia sugerir o alcance a não residentes de ambos os Estados.

Conquanto se verifique essa evolução no escopo pessoal dos ADTs, muitas vezes eram usados simultaneamente os conceitos de *cidadãos*, *nacionais, residentes* e *contribuintes*. Para se referir a pessoas jurídicas, havia ainda referências indiretas como ao seu *estabelecimento comercial*, *sede social*, *local de constituição* e *local de direção e controle*.

Por exemplo, um dos primeiros[134] tratados voltados expressamente ao combate à bitributação – leia-se: o ADT entre a Prússia e o Império Austro-Húngaro (1899)[135] – estabelecia, em seu art. 1, que cidadãos de uma das partes estariam, em regra, sujeitos aos tributos diretos do Estado de onde tivessem domicílio, ou onde residissem caso não houvesse domicílio. Para fins desse ADT, *domicílio* seria o local onde a pessoa habitasse que indicasse sua intenção de ali ficar permanentemente, servindo a *nacionalidade* como critério de desempate em caso de a pessoa ter domicílio em ambos os Estados. No entanto, na hipótese de também haver dupla nacionalidade, o art. 7 dispunha que as partes deveriam chegar a um acordo para resolver a bitributação do caso concreto.

---

[131] Cf., *e.g.*, Preussisches Gesetz, betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (1899).
[132] Cf. art. 1 em OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 41.
[133] Cf. *Ibid*., p. 61. No mesmo sentido, cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 45.
[134] Sobre a história dos primeiros acordos e para a afirmação de que o ADT entre o Império Austro-Húngaro e a Prússia foi o primeiro, cf. JOGARAJAN, Sunita, Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815–1914 Early Tax Treaties and the Conditions for Action, **Oxford Journal of Legal Studies**, v. 31, n. 4, p. 679–707, 2011, p. 690.
[135] Cf. Preussisches Gesetz, betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (1899). Para considerações sobre esse tratado, cf. JOGARAJAN, Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815–1914 Early Tax Treaties and the Conditions for Action, p. 690 e ss.

Não só essa mesma estrutura quanto ao escopo pessoal foi mantida no ADT entre o Império Austro-Húngaro e Liechtenstein (1901)[136], como também o padrão foi mantido em tratados entre o Império Austro-Húngaro e outros Estados germânicos como no ADT entre aquele e Hessen (1912)[137]. De maneira semelhante, após a primeira guerra mundial, o ADT entre a Alemanha e a Áustria (1922) seguiu estrutura similar a respeito do escopo pessoal em seu art. 1[138]. Quanto às pessoas jurídicas, esses ADTs só alocavam a tributação para o Estado onde o estabelecimento comercial estivesse situado sem versar sobre nacionalidade e domicílio; caso uma operação comercial ou industrial tivesse estabelecimentos comerciais em ambos Estados, então cada Estado poderia tributar a proporção dos negócios realizados pelo estabelecimento situado no respectivo território[139].

Fica claro, assim, que inicialmente o escopo pessoal não se vinculava necessariamente a residentes de, pelo menos, um dos Estados, pois havia o emprego de outras expressões como *cidadão, nacional* e *contribuinte*. Esse fato ilustra que, à época, era comum pressupor que todos esses elementos se encontravam num só Estado[140]. No entanto, o desenvolvimento da alocação do poder de tributar delimitou o escopo pessoal, de sorte a ver na residência um pilar no acesso aos ADTs[141].

Para demonstrar isso, tratar-se-á do relatório elaborado, em 1923, pelos quatro economistas convocados para discorrer acerca da bitributação, no qual se verifica que a decisão sobre os elementos de conexão que fundamentam a alocação do poder de tributar influenciou a delimitação do escopo pessoal. Esse será o objeto do tópico 1.1.1.

---

[136] Os dispositivos 2 e 8 correspondiam, respectivamente, aos referidos arts. 1 e 7 do primeiro ADT, cf. Exchange of Notes for the Avoidance of Double Taxation between Austria and Liechtenstein (18 May 1901), Treaties IBFD.

[137] Os arts. 1 e 6 praticamente repetiam os já mencionados arts. 1 e 7 do primeiro ADT, cf. Staatsvertrag zwischen Hessen und Oesterreich über die Beseitigung der Doppelbesteuerung (3 Januar 1912), Treaties IBFD.

[138] Cf. Treaty between Germany and Austria for the equal distribution of taxes at home and abroad, and in particular for the prevention of double taxation in the field of direct taxation, with final protocol and treaty concerning legal safeguards and legal assistance in matters of taxation (23 May 1922) [translated by the Secretariat of the League of Nations], Treaties IBFD.

[139] Cf. art. 2 do Preussisches Gesetz, betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (1899). Art. 2 do Staatsvertrag zwischen Hessen und Oesterreich über die Beseitigung der Doppelbesteuerung (3 Januar 1912), Treaties IBFD. Art. 1 do Exchange of Notes for the Avoidance of Double Taxation between Austria and Liechtenstein (1901). Arts. 3 e 7 do Treaty between Germany and Austria for the equal distribution of taxes at home and abroad, and in particular for the prevention of double taxation in the field of direct taxation, with final protocol and treaty concerning legal safeguards and legal assistance in matters of taxation (23 May 1922) [translated by the Secretariat of the League of Nations], Treaties IBFD.

[140] Cf. MASON, Ruth, Citizen Taxation, **Southern California Law Review**, v. 89, p. 169–240, 2016, p. 177.

[141] Para afirmação mais específica sobre o papel do art. 1 das Convenções Modelo com as regras alocativas, cf. HATTINGH, Johann, The Role and function of Article 1 of the OECD Model, **Bulletin for International Taxation**, v. 57, n. 11, p. 546–553, 2003, p. 546.

Posteriormente, com base nos relatórios da Liga das Nações e da OECE, juntamente com ADTs concluídos à época, apresentar-se-á a evolução da delimitação do escopo pessoal até se chegar à CM-OCDE de 1963. Esse será o objeto do tópico 1.1.2.

1.1.1 Da alocação do poder de tributar: o relatório dos quatro economistas de 1923

Em virtude da convocação[142] de um grupo de *experts* em economia pelo Comitê de Assuntos Financeiros da Liga das Nações, foi elaborado o relatório sobre dupla tributação dos quatro economistas – Professores GIJSBERT BRUINS (Países Baixos), LUIGI EINAUDI (Itália), EDWIN SELIGMAN (EUA) e SIR JOSIAH STAMP (Reino Unido) –, cujo objeto voltou-se essencialmente às razões que fundamentariam a alocação do poder de tributar. Dentre os elementos de conexão abordados, os quatro economistas discorreram sobre: (*i*) a pertinência política (*political allegiance*) ou nacionalidade; (*ii*) a residência temporária; (*iii*) o domicílio ou a residência permanente; e (*iv*) a localização da riqueza[143].

A (*i*) pertinência política é a ligação que o indivíduo tem com o seu país em razão de sua *nacionalidade*, o que envolveria tanto direitos quanto deveres como o de pagar tributos[144], independentemente do local de sua residência ou de onde se origina o rendimento obtido[145]. Embora, historicamente, o poder de tributar estivesse fundado na pertinência política[146], os laços com o país natal passaram a ser vistos como nominais para a maioria dos Estados, devido à elevada migração de pessoas[147]. Já à época do relatório, os quatro economistas viam pouco apelo na pertinência política, dado que os laços políticos de um não residente com seu Estado de nacionalidade seriam praticamente irrelevantes[148].

---

[142] Sobre o histórico da convocação e as cartas trocadas entre os autores, respectivamente, cf. JOGARAJAN, Sunita, The 100th Anniversary of International Institutions and International Taxation, **Intertax**, v. 48, n. 10, p. 929–933, 2020, p. 930–931.

[143] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report on Double Taxation (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 18 e ss. Para críticas da época sobre esse relatório, cf. COATES, W. H., League of Nations Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman, and Sir Josiah Stamp, **Journal of the Royal Statistical Society**, v. 87, n. 1, p. 99–102, 1924.

[144] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report on Double Taxation (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 19.

[145] Cf. DORNELLES, **A dupla tributação internacional da renda**, p. 5.

[146] Sobre esse assunto e até defendendo a possibilidade de uma tributação universal com base na nacionalidade, cf. MARTHA, **The Jurisdiction to Tax in International Tax Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction**, p. 48–50.

[147] Cf. JOGARAJAN, **Double Taxation and the League of Nations**, p. 10. Sobre o tema, cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 241–243.

[148] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report on Double Taxation (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 19.

No entanto, ainda hoje, são encontradas exceções[149], conforme se verifica no caso dos EUA, onde são submetidos à tributação em bases universais os cidadãos americanos (e os portadores do *green card*), independentemente do local e duração de suas residências – muito embora seja possível renunciar a tal cidadania (ou status de residente permanente via *green card*), a troco de possível tributo de saída sobre os bens[150]. Também as Filipinas constituem uma exceção nesse sentido[151], destacando-se que o art. 1 do Protocolo do seu ADT com o Brasil (1983)[152] permite a tributação das Filipinas sobre seus cidadãos não residentes lá, mas o Brasil não é obrigado a conceder o crédito.

Já a (*ii*) residência temporária compreende o mero fato de o indivíduo estar presente no território do Estado, ficando ali sujeito à tributação[153]. De acordo com os quatro economistas, ela seria inadequada porque não haveria motivo que sustentasse a tributação de um Estado sobre a riqueza de alguém simplesmente em razão de ele ter passado por aquele local[154].

Por sua vez, a (*iii*) residência permanente ou domicílio seria a residência habitual[155]. Diferentemente da residência temporária, os quatro economistas sustentaram que há uma ligação econômica mais próxima entre um Estado e seus residentes, de modo que estes devem contribuir para as despesas daquele[156]. Contudo, isso não tornaria a sua adoção completamente satisfatória, pois não só grande parte da riqueza localizada nesse Estado

---

[149] Para a afirmação de que também a Etiópia adotaria essa linha, cf. UCKMAR, Victor *et al*, Primeira Parte - Princípios e Regras Gerais, *in*: **Manual de Direito Tributário Internacional**, São Paulo: Dialética, 2012, p. 96. Para a defesa do uso da nacionalidade, cf. DOUMA, Sjoerd, The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation, **European Taxation**, v. 46, n. 11, p. 522–533, 2006, p. 523.

[150] Sobre o tema, cf. KRAGEN, Adrian A., Double Income Taxation Treaties: The O.E.C.D. Draft, **California Law Review**, v. 52, n. 2, p. 306–333, 1964, p. 309–311; RUST, Alexander, Article 1. Persons Covered, *in*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.), **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**, 4. ed. The Netherlands: Kluwer Law International, 2015, v. I, p. 116; MASON, Citizen Taxation, p. 180 e 187. Não à toa, os EUA fazem reserva ao art. 1 da CM-OCDE de 2017, cf., OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. C(1)-46. No tópico 4.1.1.3.2, será explorado o tributo de saída.

[151] As Filipinas se posicionam em relação ao art. 1 da CM-OCDE de 2017, cf., OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. P(1)-1.

[152] Na íntegra: "*1. Com referência ao Artigo 1: Fica entendido que as Filipinas terão o direito de tributar de acordo com a legislação filipina, seus cidadãos que não sejam residentes das Filipinas, mas o Brasil não estará obrigado a conceder crédito por esse imposto. Na hipótese de os rendimentos recebidos pelos seus cidadãos serem tributados de acordo com a disposição precedente, as Filipinas permitirão que seja deduzido dos rendimentos tributáveis um montante igual ao imposto sobre a renda pago no Brasil*". Cf. Decreto n. 241, de 25 de fevereiro de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República das Filipinas, concluída em Brasília, em 29 de setembro de 1983 [doravante "**ADT-Brasil e Filipinas (1983)**"].

[153] LEAGUE OF NATIONS, Report on Double Taxation (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 19.

[154] Cf. *Ibid*.

[155] Cf. *Ibid*.

[156] Cf. *Ibid*.

poderia ser de propriedade de não residentes, como também a população residente poderia obter recursos de outros Estados[157].

Por fim, haveria a (*iv*) localização da riqueza que, à época, já seria mais bem designada como *origem*, uma vez que a localização ou o *situs* seriam expressões típicas de tributos sobre a propriedade ou sucessão e não sobre a renda[158]. A *origem* se aproximaria do atual Princípio da Fonte[159] (*Source Principle*[160]), mas abrangendo especificamente a fonte de produção[161], pois buscaria determinar o local onde a riqueza foi produzida[162]. De qualquer forma, para os quatro economistas, a adoção da localização da riqueza seria legítima em virtude da relação próxima entre a riqueza e o seu proprietário[163].

É a partir da residência e da origem que os quatro economistas – especialmente por conta de SELIGMAN[164] – mencionam a pertinência econômica (*economic allegiance*), a qual, além de abarcar aqueles, opor-se-ia à teoria tradicional da pertinência política[165]. De acordo com os economistas, a pertinência econômica consistiria no interesse econômico do contribuinte em cada Estado, de modo que a solução ideal seria tributar a renda uma só vez[166], repartindo-a entre as jurisdições consoante os relativos interesses econômicos do contribuinte[167]. Conforme explica KLAUS VOGEL, embora a expressão *pertinência*

---

[157] Cf. *Ibid*.
[158] Cf. *Ibid*.
[159] Cf., *e.g.*, SCHOUERI, Princípios no Direito Tributário Internacional, p. 342.
[160] Cf., *e.g.*, VOGEL, Klaus, World-wide vs. Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments, *in*: MCLURE; SINN; MUSGRAVE (Orgs.), **Influence of Tax Differentials on International Competitiveness**, Devender: Kluwer, 1990.
[161] Para uma definição de fonte de produção, distinguindo-a da fonte de pagamento, cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 267 e ss.; SCHOUERI, Princípios no Direito Tributário Internacional, p. 343; GOMES, El principio de la territorialidad, el principio de la fuente y el principio del pago.
[162] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report on Double Taxation (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 23.
[163] Cf. *Ibid*., p. 19.
[164] Cf. JOGARAJAN, Sunita, Stamp, Seligman and the Drafting of the 1923 Experts' Report on Double Taxation, **World Tax Journal**, v. 5, n. 3, 2013, seç. 4.7 e 7.
[165] LEAGUE OF NATIONS, Report on Double Taxation (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 20.
[166] A partir disso, há quem sustente o Princípio da Tributação Única (*Single Tax Principle*), cf. AVI-YONAH, Reuven S, The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification, **Texas Law Review**, v. 74, p. 1301–1359, p. 1; AVI-YONAH, Reuven S, International Taxation of Electronic Commerce, **Tax Law Review**, v. 52, n. 3, p. 507–556, 1997, p. 517. Para autores rejeitando ou questionando o Princípio da Tributação Única, cf. ROSENBLOOM, H. David, The David R. Tillinghast Lecture International Tax Arbitrage and the "International Tax System", **Tax Law Review**, v. 53, n. 2, p. 137–166, 2000; SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme, Chapter 3: Single Taxation as a Policy Goal: Controversial Meaning, Lack of Justification and Unfeasibility in Single Taxation?, *in*: WHEELER, Joanna C. (Org.), **Single Taxation?**, Amsterdam: Books IBFD, 2018, p. 83–103; SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme, Single Taxation como Política Fiscal: o Caso dos Híbridos, *in*: **Anais – VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional**, São Paulo: IBDT, 2019, p. 106–118.
[167] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report on Double Taxation (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 20.

econômica tenha sido cunhada por GEORG VON SCHANZ, os quatro economistas valeram-se da mesma expressão para atribuir resultados opostos: se, de um lado, SCHANZ conferia mais peso ao Estado da Fonte para fins de tributação da renda – mais precisamente três quartos[168] –, de outro, os quatro *experts* defenderam a isenção recíproca de não residentes como o melhor método para se evitar a bitributação, o que levaria à predominância da tributação pelo Estado da Residência[169]. Nesse sentido, há quem sustente que os *experts* só viram "uma face do problema", pois atacaram, ao final do dia, apenas o efeito da tributação dos países importadores de capitais[170].

Mesmo com a disputa entre residência e origem (fonte), os quatro economistas não se manifestaram expressamente acerca do escopo pessoal de eventuais tratados[171]. Esclareceram apenas que o termo *domicílio*, em países anglo-saxões, abrange a intenção do contribuinte, ao passo que, em outros países, essa expressão poderia conter definições distintas o que permitiria o domicílio simultâneo em mais de um Estado, sendo necessário daí que fosse interpretado da mesma maneira para fins tributários, de modo a se evitar a bitributação[172]. Aqui fica claro que a solução, à época, era a de fixar um conceito de residência/domicílio independente no próprio tratado para resolver divergências entre os países em tais situações.

De qualquer modo, ao discutirem os quatro elementos aptos a fundamentar a alocação do poder de tributar, deixaram de lado os dois primeiros, quais sejam pertinência política (ou nacionalidade) e residência temporária. Assim, restaram a residência permanente (ou domicílio) e a origem[173]. Em outras palavras, a priori, havia três que revelavam uma conexão pessoal, mas, ao afastarem dois, os quatro economistas ficaram apenas com a residência permanente (ou domicílio), já que a origem é elemento de conexão real. Dessa forma, a alocação do poder de tributar passa a seguir o binômio origem-residência –

---

[168] Cf. VOGEL, Worldwide vs. source taxation... (Part I), p. 220; VOGEL, World-wide vs. Source Taxation of Income, p. 123.
[169] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report on Double Taxation (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 41–51.
[170] Cf. RODRIGUES, Eduardo Lopes, Dupla Tributação Internacional e Investimentos, **Revista Brasileira de Economia**, v. 3, n. 1, p. 7–39, 1949, p. 14–15.
[171] Em sentido semelhante, cf. VANN, Richard J., Chapter 7: "Liable to Tax" and Company Residence under Tax Treaties, *in*: MAISTO, Guglielmo (Org.), **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**, Amsterdam: IBFD, 2009, seç. 7.3.1.1.
[172] LEAGUE OF NATIONS, Report on Double Taxation (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 25.
[173] No mesmo sentido, cf. RODRIGUES, Dupla Tributação Internacional e Investimentos, p. 13.

atualmente fonte-residência [174] . Logo, tanto o afastamento da pertinência política (nacionalidade) e da residência temporária como fundamentos hábeis a justificar o poder de tributar quanto a contraposição fonte-residência expressada também na discussão dos métodos para evitar a bitributação[175] formam os alicerces do escopo dos tratados como conhecemos hoje.

Com efeito, a decisão acerca dos elementos que fundamentam a alocação do poder de tributar influenciou a delimitação do escopo pessoal: ao se ver na residência a única conexão pessoal a justificar efetivamente o poder de tributar, não seria qualquer contribuinte que poderia se valer dos benefícios de um tratado. Tampouco simplesmente por ser nacional de um dos Estados Contratantes a pessoa estaria, imediatamente, abrangida pela convenção. Nesse sentido, no ADT entre o Reino Unido e a Irlanda (1926)[176], não foi adotado o critério de nacionalidade, mas apenas o da residência; para companhias, não seria o local de constituição, mas o local de direção e controle do negócio.

Por outro lado, não foi de uma vez que a residência tomou o lugar da nacionalidade, já que se encontram tratados que adotaram a última. Por exemplo, no ADT entre a Alemanha e a Itália (1925)[177], o art. 13 estabelecia que a residência do contribuinte seria onde tivesse uma habitação permanente com intenção de ali ficar, mas a nacionalidade não só resolveria casos de dupla residência, como ainda permitiria a aplicação do tratado em caso de não residência em nenhum dos Estados. Desse modo, conquanto enfrentasse resistência para justificar a alocação do poder de tributar, a nacionalidade foi adotada nesse tratado ora para solucionar casos de dupla residência[178], ora para preencher o escopo pessoal do ADT em caso de não residência.

Desse modo, apesar de a alocação do poder de tributar ter delimitado o escopo pessoal, de sorte a ver na residência um pilar no acesso aos ADTs, não necessariamente de maneira contínua expressões como *contribuintes* e *nacionais* foram perdendo o espaço que

---

[174] Para um exame das fases dessa dualidade, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André, Justification and Implementation of the Internacional Allocation of Taxing Rights: Can We Take One Thing at a Time?, *in*: ROCHA, Sérgio André; CHRISTIANS, Allison (Orgs.), **Tax Sovereignty in the BEPS Era**, Amsterdam: Wolters Kluwer, 2017, p. 47–72.

[175] Para os quatro métodos discutidos pelos economistas, cf. LEAGUE OF NATIONS, Report on Double Taxation (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 19.

[176] Arts. 2 e 4 do Agreement Between the British Government and the Government of the Irish Free State in respect of double income tax (14 April 1926), Treaties IBFD.

[177] Cf. Convenzione fra la Germania e L'Italia per impedire doppe imposizioni e risolvere altre questioni in materia di imposte dirette (31 ottobre 1925), Treaties IBFD. Para considerações sobre o escopo pessoal desse tratado, cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 104.

[178] Para exemplo mais recente, cf. MALHERBE, Jacques, **Droit Fiscal International**, Bruxelles: Larcier, 1994, p. 41, nota 1.

tinham para a *residência*. Assim, cabe apresentar a evolução da delimitação do escopo pessoal até se chegar na CM-OCDE de 1963.

1.1.2 Da delimitação do escopo pessoal para residentes

A delimitação do escopo pessoal para residentes foi fruto de uma evolução que se inicia com os relatórios da Liga das Nações, nos quais a residência ainda não formava expressamente um pilar como é hoje, o que só se passou a verificar nos trabalhos da OECE.

Em fevereiro de 1925, no relatório dos especialistas do Comitê de Assuntos Fiscais da Liga das Nações, cujo foco era a evasão tributária e não propriamente a bitributação[179], demonstrou-se preocupação, ao se discutir o conceito de *domicílio tributário*, com a possibilidade de que ricos ficassem se mudando de um país a outro, de modo a evitar a caracterização de residentes, evitando daí a tributação como residentes[180]. Em face de tal problema, recomendou-se a adoção de um dispositivo nos tratados que permitisse a tributação pelo Estado do qual fosse nacional sobre a "parcela da sua renda, riqueza ou capital não tributada" consoante a residência ou outro critério a ela ligado em caso de residência em mais de um Estado[181]. Desse modo, a nacionalidade, conquanto enfrentasse resistência para justificar a alocação do poder de tributar, chegou a ser cogitada para evitar abuso em relação à residência. Em sentido semelhante ao proposto por esse relatório, no ADT entre os EUA e a Suécia (1939)[182], o art. 3 do Protocolo estabelecia que um cidadão de uma das partes não residente em nenhuma delas deveria ser considerado residente, para fins do tratado, no Estado onde fosse cidadão. Ou seja, cidadãos não residentes também seriam alcançados pelo tratado. Por sua vez, as pessoas jurídicas que fossem criadas ou organizadas em algum dos Estados poderiam gozar dos benefícios do ADT.

Já em 1927 o Comitê especialista em bitributação e evasão fiscal apresentou relatório, no qual foi apresentada a convenção de 1927 – conhecida posteriormente como

---

[179] Cf. JOGARAJAN, **Double Taxation and the League of Nations**, p. 25.
[180] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, report and resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee. Doc. F.212. C.368. M.115, 1925, p. 33.
[181] *Ibid*. Para outras considerações sobre esse modelo, cf. DORNELLES, **A dupla tributação internacional da renda**, p. 30–31; HATTINGH, Johann, Article 1 of the OECD Model: Historical Background and the Issues Surrounding it, **Bulletin for International Taxation**, v. 57, n. 5, p. 215–221, 2003, p. 216.
[182] Cf. Agreement between the United States of America and Sweden for the avoidance of double taxation and the establishment of rules of reciprocal administrative assistance in the case of income and other taxes (23 March 1939), Treaties IBFD.

Convenção Modelo da Liga das Nações "No. I*a*" de 1928[183] ("CM-LN-I*a* de 1928"). Nessa Convenção, o art. 1 estabelecia que o escopo pessoal alcançaria contribuintes dos Estados, nacionais ou não[184]. Com efeito, por não se vincular a residentes ou nacionais de um dos Estados, essa seria um exemplo de convenção com escopo mais amplo a que se referem os Comentários ao art. 1 da CM-OCDE de 1963[185].

Em que pese apresentasse um escopo pessoal amplo, as regras distributivas da CM-LN-I*a* de 1928 levavam em conta conceitos como *domicílio* e *residência*[186]. Esse modelo distinguia a tributação direta da renda em duas categorias: a *impessoal*, cuja incidência era, em geral, na fonte e sobre vários tipos de rendimentos, independentemente das características do contribuinte; e a *pessoal*, que dizia respeito da incidência voltada à renda acrescida[187]. Com efeito, considerando a alocação da incidência impessoal, por exemplo, o art. 3 alocava o poder de tributar rendimentos oriundos de títulos públicos consoante a residência do devedor e/ou do credor, a depender da situação. Por outro lado, no tocante à incidência pessoal, o art. 10 dispunha que caberia ao Estado onde o contribuinte tivesse seu domicílio tributário[188]. Contudo, ainda que nacionais pudessem ser abrangidos em virtude do escopo pessoal amplo voltado aos contribuintes[189], não se adotou a nacionalidade para evitar abusos de contínuas mudanças, tal como se preocupava o relatório de 1925.

Posteriormente, houve a elaboração da Convenção Modelo "No. I *b*" da Liga das Nações de 1928 ("CM-LN-I*b* de 1928"), a qual, embora não partisse expressamente da distinção das incidências pessoal e impessoal para alocar o poder de tributar[190], trouxe regras alocativas para a tributação no domicílio tributário e na fonte[191]. Com algumas modificações, basicamente mantiveram-se as regras das incidências pessoais para o primeiro caso e as regras das incidências impessoais para o último. Da mesma forma, mantiveram-se dispositivos semelhantes sobre o escopo pessoal e as referências a determinados conceitos

---

[183] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.562 M.128, 1928, p. 7–15. Para tratados celebrados que se basearam de alguma maneira nessa minuta, cf. LEAGUE OF NATIONS, Report to the Council on the Work of the Third Session, Doc. C.415 M.171, 1931, p. 2–3.
[184] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.216 M.85 II, 1927, p. 10.
[185] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 61.
[186] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.216 M.85 II, 1927, p. 13. No mesmo sentido, cf. GUTMANN, Daniel; AUSTRY, Stephane, Article 1 – Persons Covered, *In*: PISTONE, Pasquale (Org.), **Global Tax Treaty Commentaries**, Amsterdam: IBFD, 2019, seç. 1.2.1.
[187] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.216 M.85 II, 1927, p. 13.
[188] Cf. *Ibid*., p. 10–12.
[189] Cf. HATTINGH, Article 1 of the OECD Model: Historical Background and the Issues Surrounding it, p. 216.
[190] Cf. DORNELLES, **A dupla tributação internacional da renda**, p. 32.
[191] Para críticas sobre as divisões feitas e suas justificativas, cf. COATES, W. H., Double Taxation and Tax Evasion, **Journal of the Royal Statistical Society**, v. 92, n. 4, p. 585–593, 1929, p. 586.

como domicílio e residência. Assim, enquanto o preâmbulo dessa minuta delimitava o escopo pessoal aos contribuintes dos Estados, nacionais ou não, o art. 1(A) determinava que, em princípio, a renda deveria ser tributada pelo Estado onde o contribuinte possuísse seu domicílio tributário[192].

Nota-se, assim, que a CM-LN-I*a* de 1928 e a CM-LN-I*b* de 1928 adotavam escopo pessoal amplo porque se voltavam aos contribuintes[193], mas empregavam conceitos como *domicílio* e *residência* na alocação do poder de tributar. Ressalta-se, porém, que a menção a tais conceitos não implicava propriamente, como hoje se vê, uma delimitação do escopo pessoal dos tratados para os residentes em, pelo menos, um dos Estados. Pelo contrário, permitia-se o alcance a contribuintes sujeitos a alguma tributação, mesmo que residente/nacional em outro local[194].

Nesse sentido, por exemplo, no chamado "Caso BANCO DO BRASIL/COMMERZBANK", o Superior Tribunal de Justiça britânico (*High Court of Justice of England and Wales*) julgou que filiais de empresas de países terceiros poderiam gozar dos benefícios do ADT entre EUA e Reino Unido (1945)[195] – inspirado naqueles modelos[196]. Em virtude de empréstimos, uma filial do Banco do Brasil S.A. e uma filial do *Commerzbank AG* recebiam juros pagos por pessoas jurídicas residentes nos EUA. Embora nenhum dos bancos fosse residente no Reino Unido (tampouco nos EUA), eles pleitearam a aplicação do referido tratado, pois estariam sujeitos à tributação em ambos. Vale, assim, a Figura 1 para ilustrar essa situação desse caso:

[192] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.562 M.128, 1928, p. 16.
[193] Para tratados que partiram dessas convenções modelo, cf. LEAGUE OF NATIONS, Fiscal Committee: Report to the Council on the Work of the Sixth Session of the Committee. Doc. C.450. M.266, 1936, p. 4260.
[194] Para fala nesse sentido, mas de maneira abstrata, cf. UCKMAR *et al*, Primeira Parte - Princípios e Regras Gerais, p. 90.
[195] Cf. Convention between the United States of America and the United Kingdom of Great Britain and the Northern Ireland for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (16 April 1945), Treaties IBFD.
[196] UNITED KINGDOM, High Court of Justice of England and Wales, Commerzbank AG and Banco do Brasil SA v. Inland Revenue Commissioners, 9 Feb. 1990, Tax Treaty Case Law IBFD.

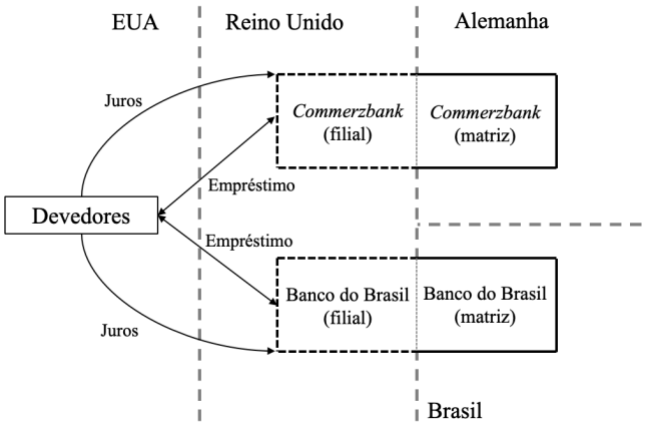

Figura 1 – Caso BANCO DO BRASIL/COMMERZBANK

Os referidos bancos solicitaram a aplicação do art. XV daquele ADT, segundo o qual juros pagos por uma pessoa jurídica de um Estado seriam isentos de tributação pelo outro Estado, salvo se o destinatário fosse um cidadão, residente ou sociedade desse outro Estado, ou salvo se o remetente fosse residente desse outro Estado. Como tais bancos não estariam cobertos por tais exceções em razão de serem residentes no Brasil e na Alemanha, respectivamente, o Tribunal decidiu pela aplicabilidade da limitação presente no art. XV, de modo que a isenção ali prevista deveria abranger residentes de terceiros Estados[197]. Um dos seus argumentos baseou-se na ausência de uma limitação para residentes/cidadãos das partes, o que reflete o amplo escopo pessoal de tratados inspirados naqueles modelos de 1927/1928 da Liga das Nações.

Em 1931, a mesma Liga das Nações editou a primeira convenção modelo (plurilateral) com escopo pessoal condicionado ao domicílio da pessoa num ou mais Estados. Após corroborar a resolução da Câmara de Comércio Internacional de 1929[198], segundo a qual seria desejável uma convenção multilateral para combater a bitributação[199], o Comitê de Assuntos Fiscais da Liga das Nações elaborou minutas de convenções plurilaterais para

[197] Para comentários sobre essa decisão, cf. HATTINGH, Article 1 of the OECD Model: Historical Background and the Issues Surrounding it, p. 218–219; VANN, Chapter 7: "Liable to Tax" and Company Residence under Tax Treaties, seç. 7.4.1.1; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 64–70; STARINGER, Claus; AUER, Desiree, Chapter 5: Resident Persons According to Article 1(1) of the OECD Model, *in*: LANG, Michael *et al* (Orgs.), **Tax Treaty Entitlement**, Amsterdam: IBFD, 2019, seç. 5.3.1.

[198] Sobre a influência dessa instituição no desenvolvimento das convenções modelo, cf. JOGARAJAN, **Double Taxation and the League of Nations**, p. 85 e ss.

[199] Para transcrição de trecho dessa resolução e a respectiva corroboração, cf. LEAGUE OF NATIONS, Fiscal Committee: Report to the Council on the Work of the First Session of the Committee. Doc. C.516. M.175, 1929, p. 6.

evitar a bitributação[200]. O art. 1 de cada uma das três minutas delimitava o escopo pessoal não a todos os contribuintes dos Estados, mas somente aqueles com domicílio tributário (em pelo menos) um dos Estados: enquanto para indivíduos seria a sua habitação permanente, para pessoas jurídicas seria seu centro real de direção[201]. Ou seja, foi a primeira convenção modelo (embora plurilateral) que delimitou expressamente o seu escopo pessoal àqueles com domicílio num ou mais Estados.

Não obstante, ao ver a necessidade de ajustar os modelos bilaterais já feitos, considerando novos problemas e novas tendências[202], ocorreram reuniões na Cidade do México em junho de 1940 e julho de 1943 e em Londres no ano de 1946. Enquanto nas primeiras reuniões foi elaborada a chamada Convenção Modelo do México ("CM-LN-México de 1946") com olhar voltado aos países importadores de capital, nas últimas reuniões foi desenvolvida a Convenção Modelo de Londres ("CM-LN-Londres de 1946") com viés aos países exportadores de capital[203-204]. Embora o art. 1 de cada uma delas estabelecesse que a Convenção se destinava a evitar a bitributação de *contribuintes* das partes, nacionais ou não – igualmente aos modelos de 1927/1928 –, o art. 1 do Protocolo de ambas as Convenções delimitava que o contribuinte de um Estado seria aquele com domicílio tributário nesse Estado[205].

Consoante os Comentários dessas Convenções, a priori, nacionais de um dos Estados que tivessem domicílio tributário apenas num terceiro Estado não poderiam gozar da aplicação do tratado porque a maioria dos países não tributaria nacionais com domicílio no exterior (exceto, é claro, quando o rendimento nele tivesse origem) [206]. Fosse a opção das partes abranger os nacionais, teriam que dispor expressamente a esse respeito[207]. No caso das pessoas jurídicas ou outras entidades, o art. 2(4) do Protocolo da CM-LN-México de 1946 estabelecia como domicílio tributário o local de constituição, ao passo que o respectivo dispositivo da CM-LN-Londres de 1946 valia-se do centro real de direção. Portanto,

---

[200] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report to the Council on the Work of the Third Session, Doc. C.415 M.171, 1931.
[201] Cf. *Ibid*., p. 9 (inclusive nota 1), 10, 13 e 15.
[202] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Fiscal Committee: Report to the Council on the Work of the Tenth Session of the Committee. Doc. C.37. M.37, 1946, p. 7.
[203] Cf. *Ibid*., p. 8.
[204] Cf. DORNELLES, **A dupla tributação internacional da renda**, p. 33.
[205] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Fiscal Committee: London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text. Doc. C.88. M.88, 1946, p. 58–59 e 72–73. No mesmo sentido, cf. GUTMANN; AUSTRY, **Article 1 – Persons Covered**, seç. 1.2.1.
[206] Cf. LEAGUE OF NATIONS, London and Mexico Model Tax Conventions, 1946, p. 10–11.
[207] Cf. *Ibid*.

verifica-se que a CM-LN-México de 1946 e a CM-LN-Londres de 1946 tinham escopo pessoal distintos dos modelos de 1927/1928[208], pois expressamente vinculavam o acesso ao tratado a quem tivesse domicílio tributário num dos Estados.

Com a concepção da OECE, foi criado pelo seu Comitê de Assuntos Fiscais, em maio de 1956, um grupo de trabalho para cada um dos cinco assuntos de tributação internacional arrolados, de modo a prosseguir com o desenvolvimento de convenções modelo. Ao Grupo de Trabalho número 2 ("GT n. 2"), coube estudar o conceito de domicílio tributário[209]. Com efeito, o próprio direcionamento para analisar o conceito de domicílio tributário demonstra a delimitação do escopo pessoal no tocante a residentes dos Estados Contratantes, o que já permeava diversos tratados da época[210].

No ano seguinte, em maio de 1957, o GT n. 2 esboçou dispositivos sobre domicílio tributário[211]. Segundo o art. 1 dessa minuta, a convenção aplicar-se-ia a toda situação em que uma pessoa fosse integralmente sujeita à tributação (*fully liable to taxation/intégralement assujettie à l'impôt*) num dos Estados, a qual se contrapunha à sujeição parcial à tributação (*limited liability to taxation/assujettissement partiel à l'impôt*)[212].

Em setembro do mesmo ano, manifestou-se a intenção de deixar claro que integralmente sujeito à tributação seria quem tivesse seu domicílio, residência, sede, nacionalidade ou qualquer critério similar consoante a lei doméstica de um Estado[213].

Posteriormente, no primeiro relatório sobre a eliminação da dupla tributação, o Comitê Fiscal da OECE apresentou um modelo de artigo sobre domicílio tributário a ser

---

[208] Cf. HATTINGH, Article 1 of the OECD Model: Historical Background and the Issues Surrounding it, p. 216–217.
[209] Cf. OEEC, Fiscal Committee: List of studies to be undertaken first. TFD/DI/30.
[210] Cf. art. 2(1)(f) do Agreement between the Government of the United Kingdom and the Government of the Commonwealth of Australia for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (29 October 1946), Treaties IBFD. No mesmo sentido, cf. art. 2(1)(g) do Convention between His Majesty in respect of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and Her Majesty the Queen of the Netherlands in respect of the Netherlands for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (15 October 1948), Treaties IBFD. Para os ADTs entre Países Baixos e Suíça (1951) e Dinamarca e Suécia (1953), cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 1st October 1956). FC/WP2 (56)1, 1956, p. 9–10.
[211] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Second Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 23rd May, 1957). FC/WP2(57)1, p. 3.
[212] Cf. OEEC, Groupe de Travail nº 2 du Comite Fiscal (Denmark-Luxembourg): Rapport sur la Notion de Domicile Fiscal (reçu le 23 mai 1957). FC/WP2(57)1, 1957, p. 2–4; OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Second Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 23rd May, 1957). FC/WP2(57)1, p. 2–3.
[213] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Third Report on the concept of the Fiscal Domicile (on 16th September 1957). FC/WP2(57)2, 1957, p. 2.

adotado pelos países[214]. Foi nele que se substituiu a expressão *integralmente sujeita à tributação* por *residente de um Estado Contratante*, fixando daí o escopo pessoal da convenção aos residentes de um ou ambos os Estados Contratantes[215].

Essa mesma estrutura foi mantida no esboço de 1959, cujos comentários mencionaram o fato de que diferentemente de tratados antigos que se voltavam aos cidadãos dos Estados Contratantes, os tratados, à época, já se aplicavam em geral aos residentes de um ou ambos Estados[216]. Ao efetuar pequenos ajustes de redação, os relatórios de 1960 deixam claro que a delimitação para residentes dar-se-ia considerando as relações entre os países membros da OECE, tendo em vista razões de natureza prática[217]. É nesse mesmo sentido que os Comentários da CM-OCDE de 1963 dispõem que, por razões práticas, optou-se por abranger somente residentes de um ou ambos Estados Contratantes[218-219].

Por sua vez, ressalta-se que, mesmo à época, alguns tratados foram concluídos com escopo pessoa mais abrangente, pois abarcavam contribuintes dos Estados Contratantes, ou seja, pessoas que não fossem residentes, mas que fossem lá tributados (*i.e.*, sujeição tributária parcial) como seria o caso do ADT entre a Áustria e a Suíça (1953)[220].

Apesar de inexistir um dispositivo equivalente ao art. 1 das Convenções Modelo no ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976)[221], não se entende possível a sua aplicação para uma pessoa que não seja residente, ao menos, de um dos Estados, uma vez que, além de dispositivo específico definindo *residente de um Estado Contratante*, as regras alocativas

---

[214] Cf. OEEC, (First) Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation, 1958, p. 20 e 35.
[215] Cf. *Ibid.*
[216] Cf. OEEC, Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria and Sweden): Report on the General provisions to be inserted in Conventions for the avoidance of double taxation. FC/WP14(59)1, 1959, p. 3 e 8.
[217] Cf. OEEC, Fiscal Committee: Draft Report of the Fiscal Committee to the Council (Note by the Secretariat). FC(60)1, 1960, p. 19; OEEC, Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria - Sweden): Interim Report on the Personal and Territorial Scope of the Convention (Received on 18th January, 1960). FC/WP14(60)1, 1960, p. 3; OEEC, Fiscal Committee: Draft Report to the Council (Note by the Secretariat). FC(60)2, 1960, p. 15 e 37; OEEC, Third Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation, 1960, p. 18.
[218] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 61.
[219] Para especulações sobre quais seriam essas razões práticas, cf. HATTINGH, Article 1 of the OECD Model: Historical Background and the Issues Surrounding it, p. 218.
[220] Cf. OEEC, Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria and Sweden): Report on the General provisions to be inserted in Conventions for the avoidance of double taxation. FC/WP14(59)1, p. 3 e 8; OEEC, Third Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation, p. 45.
[221] Cf. BRASIL, Decreto n. 61.899, de 14 de dezembro de 1967. Promulga a Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sôbre rendimentos, com o Japão, assinada em Tóquio, em 24 de janeiro de 1967. Decreto n. 81.194, de 9 de janeiro de 1978. Promulga o Protocolo que Modifica e Complementa a Convenção entre os Estados Unidos do Brasil, atualmente República Federativa do Brasil, e o Japão, Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos, concluído em Tóquio, a 23 de março de 1976 [doravante "**ADT-Brasil e Japão (1976)**"].

estão vinculadas à noção de residente. Nessa linha, foi editado o Ato Declaratório Normativo CST n. 2, de 11 de fevereiro de 1980 estabelece que esse ADT com o Japão não se aplica a juros pagos a estabelecimentos permanentes, situados no Japão, de pessoas jurídicas domiciliadas em terceiros Estados[222].

Em que pese haja ADTs expressamente delimitados para residentes, encontram-se decisões que acabam estendendo seu escopo ao arrepio dos seus dispositivos. O chamado "Caso AÇOMINAS" julgado pelo Tribunal Regional da 1ª Região é um deles[223]. A Aço Minas Gerais S.A. ("AÇOMINAS"), domiciliada no Brasil, efetuou pagamentos de juros à filial luxemburguesa do banco *Dresdner Bank International*, residente na Alemanha, consoante a Figura 2 abaixo:

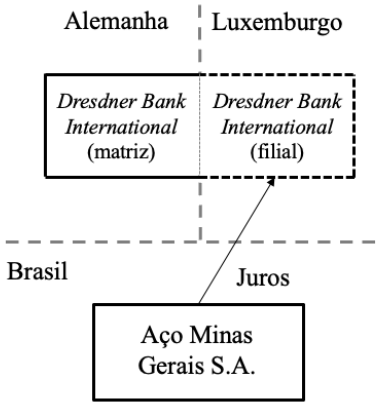

Figura 2 – Caso AÇOMINAS

Em razão disso, a AÇOMINAS pleiteou a aplicação do art. 11(2) do ADT entre Brasil e Luxemburgo (1978)[224], a qual limitaria o Imposto de Renda retido na Fonte ("IR-Fonte") a 15%. De acordo com a posição das autoridades tributárias, aplicar-se-ia o disposto pelo item IV da Portaria do Ministério da Fazenda n. 413, de 23 de dezembro de 1980, segundo o qual o art. 11 do referido ADT não abrangeria juros pagos a filiais situadas em Luxemburgo de bancos domiciliados em terceiros Estados.

No entanto, ao se interpretar amplamente o art. 4(1) daquele ADT, decidiu-se que se aplicaria a limitação do art. 11(2), pois o destinatário seria, sim, residente em um dos Estados Contratantes, não podendo, com base unicamente em portaria, fazer qualquer distinção. Desse modo, no Caso AÇOMINAS, estendeu a aplicação do ADT para além do que o seu

[222] BRASIL, RFB. Ato Declaratório Normativo CST n. 2, de 11 de fevereiro de 1980.
[223] Cf. BRASIL, TRF da 1ª Região, Apelação Cível 89.01.22384-8/MG, Quarta Turma, rel. Des. Leite Soares, julgada em 7 de maio de 1990.
[224] Cf. ADT-Brasil e Luxemburgo (1978).

escopo pessoal previa, já que uma filial é mera extensão da matriz, sendo, portanto, um estabelecimento da mesma pessoa jurídica[225].

Assim, para saber se aplicaria o ADT, dever-se-ia examinar se o banco (matriz) era residente em Luxemburgo e não ver num mero estabelecimento a observância do art. 4(1)[226].

Diante de tais considerações, verifica-se que a evolução do escopo pessoal dos ADTs perpassou expressões como *contribuintes* e *nacionais*, que foram perdendo espaço, ainda que não de maneira contínua, para a *residência*. Por isso, em virtude da vigência de tratados antigos e da existência de dispositivos com escopo subjetivo amplo, é preciso examinar se o respectivo ADT pressupõem ou não a residência e qual é o seu conceito. Por outro lado, nem sempre a menção à residência significou uma remissão à legislação do Estado em questão, pois já se chegou a conceber um conceito de residente nos próprios ADTs, conforme se passará a apresentar. É, portanto, da formação do segundo elemento do teste de sujeição tributária de que se passa a tratar: *conforme a legislação desse Estado*.

1.2 DA REMISSÃO À LEGISLAÇÃO DOMÉSTICA: "CONFORME A LEGISLAÇÃO DESSE ESTADO"

Embora, à luz da expressão *conforme a legislação desse Estado* presente no art. 4(1) Convenções Modelo de hoje, seja claro que a fixação da residência dependa da remissão à legislação doméstica[227], no início, chegou-se a adotar um conceito no ADT completamente independente. Consoante se pretende demonstrar, simultaneamente com a ascendência da residência em face da nacionalidade no bojo do escopo pessoal, constatou-se a suficiência da remissão à legislação doméstica em razão de outros dois fatores. De um lado, para solucionar a bitributação residência-residência e a bitributação residência-fonte, verificou-se que não se faz necessário recorrer a um só conceito de residência para lidar com ambos

---

[225] Cf. TEIXEIRA, Egberto Lacerda; GUERREIRO, José Alexandre Tavares, **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**, São Paulo: Bushatsky, 1979, p. 78; LEMGRUBER, Rolando C., Brazil, *in*: *In*: **Cahiers de droit fiscal international**, Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1987, v. 72a-The fiscal residence of companies, p. 249.

[226] Nesse sentido, cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 276.

[227] Para o reconhecimento disso, cf., *e.g.*, TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão, A residência das Pessoas Jurídicas no Direito Tributário brasileiro: art. 75 do Código Civil, *in*: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.), **Direito International Aplicado**, São Paulo: Quartier Latin, 2008, v. V, p. 180; UTUMI, Ana Cláudia Akie, Aplicação dos Tratados para evitar a Dupla Tributação - Determinação das Pessoas Visadas e Residência Fiscal, *in*: PEREIRA, Marco Antonio Chazaine (Org.), **Direito Tributário Internacional - Aspectos Práticos**, São Paulo: LTR Editora, 2012, v. 1, p. 84.

os tipos de bitributação: enquanto, para a primeira, é preciso adotar alguma preferência, para a última, basta o reconhecimento de que o Estado em questão assim considere a pessoa. De outro lado, a suficiência da remissão para a bitributação residência-fonte não só acomodaria distintos conceitos domésticos de residência, os quais não precisariam ser modificados, como também seguiria a maneira pela qual os ADTs operam no sentido de apenas restringir o direito doméstico, não de o complementar. Esse será o objeto do tópico 1.2.1.

Assim, verificada a necessária remissão à legislação doméstica, surge a dúvida acerca sobre a legislação de qual Estado se faz remissão. Embora, à primeira vista, soe óbvio dizer que se trata da legislação do Estado ao qual se pretende determinar a residência, essa conclusão traz constatações importantes. Além de ser incorreto cogitar a aplicação do art. 3(2) das Convenções Modelo para tentar a qualificação da pessoa como residente, torna-se irrelevante a qualificação empregada pelo outro Estado nos termos da sua legislação doméstica. Ademais, tal averiguação também é relevante, na medida em que vincula o exame do teste de sujeição tributária com referência aos tributos, cobertos pelo ADT, do Estado em questão. Esse será o objeto do tópico 1.2.2.

1.2.1 Da fixação da residência mediante remissão à legislação doméstica

Além do emprego de expressões como nacional, residente e domicílio, os próprios tratados antigos já traziam regras de atribuição de residência e de domicílio tributário. Não estabeleciam expressamente que deveriam ser considerados domiciliados/residentes em determinado Estado consoante sua lei doméstica.

Antes mesmo do relatório dos quatro economistas, o escopo pessoal dos ADTs negociados à época partia da nacionalidade para daí decidir a residência/domicílio, ficando o critério da nacionalidade como subsidiário para casos de dupla residência/domicílio e/ou situações de dupla não residência/domicílio[228].

Dessa forma, mesmo que, para fins da lei doméstica, certa pessoa *não* tivesse seu domicílio em determinado Estado, poderia ela ser tratada como lá domiciliada para fins de

[228] Cf., *e.g.*, Preussisches Gesetz, betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (1899); Exchange of Notes for the Avoidance of Double Taxation between Austria and Liechtenstein (1901); Staatsvertrag zwischen Hessen und Oesterreich über die Beseitigung der Doppelbesteuerung (3 Januar 1912), Treaties IBFD; Treaty between Germany and Austria for the equal distribution of taxes at home and abroad, and in particular for the prevention of double taxation in the field of direct taxation, with final protocol and treaty concerning legal safeguards and legal assistance in matters of taxation (23 May 1922) [translated by the Secretariat of the League of Nations], Treaties IBFD.

aplicação do ADT. É claro que tal resultado dependeria de um descompasso entre o conceito de domicílio presente no ADT e aquele da legislação doméstica. No entanto, fato é que não havia, num primeiro momento, qualquer remissão às leis domésticas dos Estados Contratantes. Assim, evoluiu-se até se constatar a suficiência da legislação doméstica para atribuir a residência, pois isso ainda não estava claro. Até se chegar a esse consenso, a discussão partia, antes, de uma necessidade de se buscar um conceito de domicílio tributário a ser atribuído pelos próprios tratados. Se, de um lado, o critério da residência ascendeu no lugar da nacionalidade, de outro, viu-se a suficiência da remissão ao conceito doméstico de residência em vez de se adotar um conceito independente de residência nos tratados. Essa suficiência foi constatada não só pela distinção do tipo de bitributação a ser dirimido, como também para observar a forma como operam os ADTs, o que ainda acomodaria distintos conceitos domésticos de residência[229]. Explica-se.

Ao se analisar o relatório dos quatro economistas[230], constata-se que, embora o debate sobre os fundamentos da alocação do poder de tributar tenha moldado o escopo pessoal, mais especificamente a noção de residência permanente/domicílio, pouco se tinha debatido sobre o significado de tais conceitos[231].

Já em fevereiro de 1925, porém, no relatório dos especialistas do Comitê de Assuntos Fiscais da Liga das Nações, discutiu-se o conceito de *domicílio tributário*, uma vez que muitas legislações domésticas e tratados existentes se valiam de diversas expressões como "domicílio, residência, mera estadia, moradia, nacionalidade, sede e localidade do estabelecimento principal", sem que houvesse uma concepção clara do significado de todas elas[232]. Em decorrência disso, os especialistas do referido Comitê esclareceram que as resoluções da Liga das Nações voltavam-se ao domicílio *tributário*, sob a perspectiva *internacional*, e não aos vários conceitos adotados pelas leis domésticas (de Direito Privado, Administrativo ou ainda Tributário) dos Estados[233]. Ademais, diferentemente de tributos sucessórios, dever-se-ia pensar num critério que considerasse a categoria dos tributos sobre a renda, sendo daí necessário reconhecer que esses tributos costumam ser anuais e que versam sobre a renda obtida durante um curto período – em comparação com o lapso

[229] Em sentido parecido, cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 62.
[230] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report on Double Taxation (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923.
[231] Em linha semelhante, cf. VANN, Chapter 7: "Liable to Tax" and Company Residence under Tax Treaties, seç. 7.3.1.1.
[232] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion. Doc. F212. C.368. M.115, 1925, p. 21.
[233] Cf. *Ibid*.

considerado por aqueles tributos[234]. A partir disso, propuseram que, para fins de tributação da renda, o domicílio tributário dos indivíduos fosse o Estado de Residência, entendido este como habitação permanente, ao passo que o domicílio das pessoas jurídicas deveria ser o local da sua sede ou, caso esta não fosse o centro real de direção e controle do negócio, no local onde fosse tal centro[235].

Desse modo, conquanto a nacionalidade tenha perdido relevância na configuração do escopo pessoal, manteve-se a atribuição da residência pelo próprio ADT[236]. Exemplo disso está no já mencionado ADT entre a Alemanha e a Itália (1925)[237], cujo art. 13 determinava, para fins do tratado, a residência tanto para pessoas físicas quanto para pessoas jurídicas (*i.e.*, sede), valendo-se da nacionalidade apenas para situações de desempate muito específicas.

Em grande parte, as sugestões do relatório de 1925 foram incorporadas nas convenções modelo da Liga das Nações de 1927/1928. Afinal, nelas não se fazia remissão à lei doméstica das partes, mas se estabeleciam os conceitos de domicílio tributário de pessoas físicas nas próprias convenções[238]. Também os modelos de 1931 não apresentavam menção expressa à necessidade de ter seu domicílio tributário consoante a lei doméstica de determinado Estado[239].

A situação quanto à estrutura e conceitos presentes nos dispositivos sobre domicílio tributário parecia tão pacífica que, em 1933, o Comitê de Assuntos Fiscais afirmou que, diferentemente de outros conceitos como o de renda bruta, renda líquida, dentre outros, ter-se-ia chegado a um consenso acerca do domicílio tributário[240]. Embora tal consenso tenha sido mantido pelo relatório do Comitê de Assuntos Fiscais em 1935[241], no ano seguinte se reconheceu a necessidade de se debruçar sobre os conceitos de residência e domicílio, já que

---

[234] Cf. *Ibid*. Sobre os elementos para a imposição dos tributos das sucessões, cf. MARTINS, Ricardo Lacaz, **Tributação das Heranças e Doações**, São Paulo: IBDT, 2021, p. 194–201.
[235] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion. Doc. F212. C.368. M.115, 1925, p. 22.
[236] Cf. VANN, Chapter 7: "Liable to Tax" and Company Residence under Tax Treaties, seç. 7.3.1.2.
[237] Cf. Convenzione fra la Germania e L'Italia per impedire doppe imposizioni e risolvere altre questioni in materia di imposte dirette (31 ottobre 1925), Treaties IBFD.
[238] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.216 M.85 II, 1927, p. 10–12; LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.562 M.128, 1928, p. 16.
[239] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report to the Council on the Work of the Third Session, Doc. C.415 M.171, 1931, p. 9 (inclusive nota 1), 10, 13 e 15.
[240] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Fiscal Committee: Report to the Council on the Work of the Fourth Session of the Committee. Doc. C.399. M.204, 1933, p. 3.
[241] Cf., *e.g.*, art. 2 do Protocolo em *Ibid*., p. 5; LEAGUE OF NATIONS, Report to the Council on the Work of the Fifth session of the Committee. Doc. 252 M.124, 1935, p. 7.

se encontravam divergências sobre eles, seja para indivíduos, seja para pessoas jurídicas[242]. Não à toa, alguns ajustes foram efetuados em 1946, mas nenhum deles implicou remissão à lei doméstica para configuração da residência para fins de aplicação dos tratados.

Ressalta-se que, embora, à época, a suficiência da lei doméstica para atribuir a residência não estivesse evidente, havia tratados que assim faziam. Por exemplo, no ADT entre Austrália e Reino Unido (1946)[243], o seu art. 2(f) dispunha que os termos "residente no Reino Unido" e "residente na Austrália" significavam quaisquer pessoas que fossem residentes em tais Estados consoante as suas respectivas legislações domésticas tributárias[244].

Foi nos trabalhos da OECE que se fixou a referência à lei doméstica dos Estados. A esse respeito, são importantes os relatórios do GT n. 2 e do Comitê de Assuntos Fiscais.

Ao abordar duas situações clássicas de bitributação, fonte-residência e residência-residência, o relatório do GT n. 2 de 1956 explicitou que a última ocorreria nos casos em que dois Estados impõem, consoante suas leis domésticas, sujeição tributária integral sobre determinada pessoa em virtude de uma conexão pessoal entre esta e o respectivo Estado[245]. Dada a tendência, à época, de os Estados alargarem seus conceitos de domicílios, baseando-se especialmente em critérios formais para a caracterização de residência como uma estadia de pequena duração, argumentou-se a necessidade de se chegar a um critério de preferência para desempate, voltado à efetiva conexão entre a pessoa e o Estado[246].

Ao mesmo tempo, explicitou-se que a bitributação fonte-residência ocorreria nas hipóteses em que um Estado tributa rendimentos obtidos ou derivados do seu território, sem que haja qualquer conexão pessoal, ao passo que o outro impõe sujeição tributária integral em razão de conexão pessoal[247]. Nessa hipótese, não seria preciso um critério de preferência, mas um que trouxesse segurança, pois, conforme indicado nas regras alocativas, o Estado da Fonte renunciaria o poder de tributar, o que traria a necessidade de se garantir que o Estado da Residência, a partir do seu conceito doméstico de domicílio tributário, exercesse a

[242] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report to the Council on the Work of the Sixth Session. Doc. C.450. M.266, 1936, p. 4262.
[243] Cf. Agreement between the Government of the United Kingdom and the Government of the Commonwealth of Australia for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (29 October 1946), Treaties IBFD.
[244] Sobre a política da Austrália no sentido de apenas remeter à legislação doméstica, cf. OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 2.2.2.1.
[245] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 1st October 1956). FC/WP2 (56)1, p. 1–3.
[246] Cf. *Ibid*.
[247] Cf. *Ibid*.

tributação[248]. Por isso, bastaria que a lei interna do Estado da Residência considerasse a pessoa em questão sujeita à tributação integral, *i.e.*, seria satisfatória a remissão ao conceito doméstico de domicílio tributário[249]. Diante dessa dualidade entre critérios a depender do tipo de bitributação, seria desejável que os acordos tivessem soluções distintas para cada situação[250].

Ainda em 1956, com o relato do Delegado da Dinamarca sobre os critérios de preferência e o de segurança para solucionar, respectivamente, as bitributações do tipo residência-residência e fonte-residência, o Comitê se manifestou no sentido de buscar uma definição de domicílio tributário que pudesse ser aceita por todos os países membros sem que implicasse modificações nas suas respectivas leis domésticas[251].

Em 1957, ao elaborar minutas dos dispositivos referentes ao domicílio tributário, o GT n. 2 se valeu da expressão *integralmente sujeito à tributação* para balizar o escopo pessoal da convenção. Daí que esta seria aplicável apenas quando a pessoa fosse integralmente sujeita à tributação em, pelo menos, um dos Estados[252]. O problema com o termo *domicílio* é que poderia deixar de lado pessoas que, conquanto passassem um período em determinado Estado, não possuíam a intenção de ali ficar[253]. De qualquer modo, ao se valer dessa expressão, acabou vinculando a necessidade de se averiguar a lei doméstica das partes, ainda que inexistisse essa remissão expressa no esboço dos dispositivos[254]. Aliás, os próprios comentários vinculados a essa minuta estabeleciam que o escopo pessoal alcançaria todo contribuinte que fosse considerado integralmente sujeito à tributação consoante a legislação doméstica de domicílio de um Estado Contratante, sendo que nenhum conceito especial de domicílio seria necessário para fins de aplicação dos tratados, pois bastaria o conceito doméstico de domicílio[255].

---

[248] Cf. *Ibid*., p. 1 e 6.
[249] Cf. *Ibid*., p. 7.
[250] Cf. *Ibid*., p. 8.
[251] Cf. OEEC, Fiscal Committee: Minutes of the 2nd Session, held at the Château de la Muette, Paris, on Monday 29th, Tuesday 30th and Wednesday 31st October 1956. FC/M(56)2 (Prov.), 1956, p. 4.
[252] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Second Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 23rd May, 1957). FC/WP2(57)1, p. 2.
[253] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3, 1957, p. 4.
[254] Para a opinião de que o atual art. 4(1) nem precisaria da expressão "*em virtude da legislação desse Estado*" dado o seu caráter supérfluo, cf. LANG, Michael, Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers from the Viewpoint of Tax Treaty Law, **Bulletin for International Taxation**, v. 55, n. 12, p. 596–600, 2001, p. 597.
[255] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Second Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 23rd May, 1957). FC/WP2(57)1, p. 4 e 9.

Na discussão das minutas em junho de 1957, o Presidente do Comitê de Assuntos Fiscais, Sr. VAN DEN TEMPEL, posicionou-se no sentido de que, considerando a experiência prática, seria melhor cobrir os conceitos domésticos de domicílio tributário e não se valer de *sujeição tributária integral*[256], termo esse pouco empregado pelas legislações domésticas dos Estados membros da OECE[257]. Em seguida, houve a mudança para aqueles sujeitos a tributação/tributo (*liable to taxation/assujettie à l'impôt*) nos termos da lei doméstica do referido Estado[258].

Ao mesmo tempo, decidiu-se escolher uma expressão curta que pudesse ser usada em todos os casos em que, na verdade, seria necessário dizer "o Estado no qual ele está sujeito à tributação com base no domicílio, residência, etc."[259]. Com inspiração nas convenções britânicas[260] e americanas[261], adotou-se o termo *residente*[262]. A partir de então, os esboços do artigo referente à residência passaram a se valer da expressão *residente*[263]. Linha essa que foi mantida pela CM-OCDE de 1963[264] e pelas Convenções Modelo posteriores; embora o título do art. 4 na CM-OCDE de 1963 falasse em *domicílio*

[256] Cf. OEEC, Fiscal Committee: Minutes of the 4th Session held at the Château de la Muette, Paris, on Tuesday 4th, Wednesday 5th, Thursday 6th and Friday 7th June 1957. FC/M(57)2, 1957, p. 5–6.
[257] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3, p. 5.
[258] Cf. *Ibid*., p. 11; OEEC, Groupe de Travail nº 2 du Comite Fiscal (Danemark - Luxembourg): Quatrieme rapport sur la notion de domicile fiscal (reçu le 28 octobre 1957). FC/WP2(57)3, 1957, p. 12.
[259] OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3, p. 6.
[260] Cf., *e.g.*, art. II, "g" e "h", da Convention and Protocol between the Government of the United Kingdom of Greaty Britain and Northern Ireland and the Government of the Kingdom of Norway for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (2 May 1951), Treaties IBFD.
[261] Cf., *e.g.*, art. II da Convention between the Government of the United States of American and the Government of the Commonwealth of Australia for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (14 May 1953), Treaties IBFD.
[262] OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3, p. 6; OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxembourg): Final Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 9th January, 1958). FC/WP2(58)1, 1958, p. 4; OEEC, First Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation, p. 56, para. 9.
[263] Cf., *e.g.*, OEEC, Fiscal Committee: Draft Report by the Fiscal Committee on its Activities (Note by the Secretariat). FC(58)2(1st Revision), 1958, p. 12 e 19; OEEC, First Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation, p. 35; OEEC, Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria and Sweden): Report on the General provisions to be inserted in Conventions for the avoidance of double taxation. FC/WP14(59)1, p. 3 e 8; OEEC, Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria - Sweden): Interim Report on the Personal and Territorial Scope of the Convention (Received on 18th January, 1960). FC/WP14(60)1, p. 5 e 19; OEEC, Fiscal Committee: Draft Report to the Council (Note by the Secretariat). FC(60)2, p. 15, 20 e 37.
[264] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 42.

tributário[265], a partir da CM-OCDE de 1977[266] mudou-se para *residente*, o qual foi mantido até a CM-OCDE de 2017[267].

Ainda acerca da suficiência da remissão ao conceito doméstico de residência, é importante o raciocínio presente no terceiro relatório sobre domicílio tributário do GT n. 2, segundo o qual tal remissão é consistente com a "prática tradicional" observada pelos ADTs[268]. Afinal, cada Estado aplica sua própria lei contanto que "não conflite" com os dispositivos do tratado[269-270]. Por outro lado, os acordos só podem restringir o escopo da lei doméstica e não a complementar[271]. Em outras palavras, seria contra a prática tradicional adotar um conceito independente de residência, atribuindo sujeição tributária, devido a uma conexão pessoal (virtual), de determinada pessoa a certo Estado quando, na verdade, a sua própria legislação doméstica assim não o faz. Como consequência, paradoxalmente, chegar-se-ia a uma situação em que o escopo pessoal do tratado, conquanto voltado a residentes num ou em ambos Estados, abrangeria não residentes de ambos os Estados, mas que seriam *residentes* para fins de aplicação do tratado.

Ressalta-se, porém, que ainda hoje se encontram ADTs que não remetem à lei doméstica, mas já trazem neles mesmos um conceito independente de residente, ao menos, para um dos Estados. Por exemplo, no ADT entre Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018)[272], o art. 4(1)(a) segue, de maneira geral, as Convenções Modelo para o caso do

---

[265] Cf. *Ibid*.
[266] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, p. 25.
[267] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15.
[268] OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Third Report on the concept of the Fiscal Domicile (on 16th September 1957). FC/WP2(57)2, p. 4.
[269] *Ibid*.
[270] Sobre a ausência de conflito levando-se em conta a jurisdição como a chave para o problema, cf. SCHOUERI, Luis Eduardo, Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach, **Intertax**, v. 42, n. 11, p. 682–694, 2014.
[271] OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Third Report on the concept of the Fiscal Domicile (on 16th September 1957). FC/WP2(57)2, p. 4. Sobre isso, mas numa perspectiva do Direito Internacional Público, cf. MARTHA, **The Jurisdiction to Tax in International Tax Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction**, p. 27.
[272] Cf. ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018). Também são exemplos de ADTs com conceitos independentes para uma das partes o ADT entre Bahrein e Bélgica (2007) e o ADT entre Hong Kong e Luxemburgo (2007), cf. Convention between the Kingdom of Belgium and the Kingdom of Bahrain for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital (28 April 2018), Treaties IBFD; Agreement between the Hong Kong special administrative region of the People's Republic of China and the Grand Duchy of Luxembourg for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital (2 November 2007), Treaties IBFD. Para mais exemplos, cf. OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 2.2.3.2.

Brasil[273], ao passo que o art. 4(1)(b) estabelece, para o caso dos Emirados Árabes Unidos, um conceito independente de residência, tanto para indivíduos quanto para sociedades[274].

Tendo isso em vista, constata-se que, embora se encontrem exceções, até se chegar à atual configuração do escopo pessoal, houve, de um lado, a ascendência da residência em face da nacionalidade e, de outro, a suficiência da remissão ao conceito doméstico de residência em vez de se adotar um conceito independente de residência nos tratados. Essa suficiência foi constatada a partir de dois fatores. Em primeiro lugar, para solucionar a bitributação residência-residência e residência-fonte, não se faz necessário recorrer a um só conceito de residência, pois enquanto, para a primeira, é preciso adotar alguma preferência, para a última, basta o reconhecimento de que o Estado em questão assim trate a pessoa. Em segundo lugar, a suficiência da remissão para a bitributação residência-fonte não só acomoda distintos conceitos domésticos de residência, os quais não precisam ser modificados, como também se alinha à maneira como os ADTs operam no sentido de apenas restringir o direito doméstico, não de o complementar.

Diante da constatação de que a remissão à legislação doméstica se faz necessária, surge a pergunta: afinal, a qual legislação doméstica se refere o teste de sujeição tributária?

1.2.2 A remissão à legislação doméstica de qual Estado?

Ao analisar a expressão *conforme a legislação desse Estado* fica evidente que uma pessoa deve ser tratada como residente nos termos que a legislação do respectivo Estado em que se pretende determinar a residência. Sim, a mesma pessoa pode ser residente em virtude da legislação de ambos os Estados Contratantes. No entanto, isso não afasta que o teste de sujeição tributária de cada residência se dê conforme a legislação do respectivo Estado, independentemente do critério adotado pela legislação do outro Estado.

---

[273] Na íntegra: "*artigo 4. 1. Para os fins desta Convenção, a expressão 'residente de um Estado Contratante' significa: a) no caso do Brasil, qualquer pessoa que, em virtude da legislação do Brasil, está nele sujeita a tributação em razão de seu domicílio, residência, local de incorporação, sede de direção ou qualquer outro critério de natureza similar [...]*". Cf. ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018).

[274] Na íntegra: "*artigo 4. 1. Para os fins desta Convenção, a expressão 'residente de um Estado Contratante' significa: [...] b) no caso dos Emirados Árabes Unidos, (i) um indivíduo que tenha seu domicílio nos Emirados Árabes Unidos e que seja nacional dos Emirados Árabes Unidos; e (ii) uma sociedade incorporada nos Emirados Árabes Unidos e que tenha seu local de administração efetiva lá, desde que a sociedade possa fornecer evidências de que seu capital tenha como beneficiário efetivo, direta ou indiretamente, exclusivamente os Emirados Árabes Unidos e/ou uma instituição de governo dos Emirados Árabes Unidos e/ou uma de suas subdivisões políticas ou governos locais e/ou um indivíduo residente dos Emirados Árabes Unidos, e a sociedade seja controlada pelos referidos residentes*". Cf. Ibid.

Ademais, justamente por fazer referência expressa a qual legislação doméstica deve servir de referência, não seria correto, por exemplo, sustentar a aplicação do art. 3(2) das Convenções Modelo para tentar a qualificação da pessoa como residente que não seja a do Estado onde se pretende determinar a residência para fins do art. 4(1)[275]. Afinal, o teste de sujeição tributária é expresso no sentido de que está *definindo* a expressão *residente de um Estado Contratante*, o que impede a possibilidade de se cogitar remissão diversa daquela por ele prevista.

Por mais óbvio que pareça dizer isso, essa constatação possui importância prática no sentido de que é irrelevante a qualificação empregada pelo outro Estado nos termos da sua legislação doméstica. Por exemplo, o fato de o outro Estado enxergar o beneficiário como uma entidade transparente não deve guardar qualquer relevância, pois o que importa é se o Estado a que se pretende determinar a residência trata essa entidade como residente. Isso, porém, não equivale a dizer que a remissão à legislação doméstica não exija a presença de uma conexão. Tampouco que qualquer conexão possa dar ensejo ao tratamento como residente. Contudo, essa é uma análise puramente dos limites do teste de sujeição tributária presente no tratado e *não* uma interpretação conforme a legislação doméstica do outro Estado.

Outra relevância prática é que o exame da sujeição tributária também leva em conta os tributos daquele Estado, pois não se está analisando a sua sujeição quanto à tributação do outro Estado – novamente, salvo se for o caso de uma bitributação em virtude da dupla residência. Afinal, nesta hipótese, haveria também duas sujeições tributárias conforme exigido pelo teste de sujeição tributária. Desse modo, é importante saber de qual legislação doméstica se trata, já que, embora haja o art. 2 (tributos visados) que cuida do escopo material dos ADTs, não existe tributação sem remissão a legislação doméstica; tratado não cria tributo[276].

Assim, é a legislação do Estado em que se pretende determinar a residência para fins do ADT que serve como referência para averiguar a sujeição tributária, tendo em vista os tributos desse Estado cobertos pelo ADT, nos termos do dispositivo correspondente ao art. 2 (tributos visados) das Convenções Modelo.

[275] Cf. ANDRADE, Dupla Residência de Empresas: Repercussões e Soluções no âmbito da CM-OCDE, p. 262.
[276] Cf. RAAD, Five fundamental rules in applying tax treaties, p. 588.

A esse respeito, surge uma discussão que envolve a necessidade de tal sujeição tributária abranger *todos* os tributos desse Estado cobertos pelo ADT ou se *apenas um ou alguns deles* seriam suficientes.

Esse problema surgiu no denominado "Caso CHIRON", pois uma *partnership* constituída na Alemanha chamada *Chiron Behring Gmbh & Co. Kg* pleiteou o acesso ao ADT entre a Alemanha e a Índia (1995)[277], a fim de aplicar o seu art. 12 (royalties) para limitar em 10% a tributação dos royalties recebidos de um residente indiano; caso contrário, aplicar-se-ia a alíquota de 20% da legislação doméstica. As autoridades tributárias da Índia sustentaram que a referida *partnership* não seria sujeita à tributação na Alemanha, nos termos do art. 4 do ADT, uma vez que ela seria transparente, pois, quando muito sofreria apenas a exação do tributo sobre as empresas (*Gewerbesteuer*) que seria mais próximo de um *turnover tax* do que de um tributo sobre a renda. Contudo, o contribuinte sustentou não só que o referido tributo incidia sobre os lucros dos negócios, como ainda apresentou a respectiva declaração. O Tribunal de Recursos Tributários (*Income Tax Appellate Tribunal*)[278] decidiu que a *partnership* estaria, sim, sujeita à tributação na Alemanha nos termos do art. 4 do referido ADT, pois o art. 2(3) desse tratado listava o *Gewerbesteuer*, o que afastaria o argumento de ser um *turnover tax.* Essa decisão foi posteriormente confirmada nos mesmos termos pelo Superior Tribunal da Índia (*High Court of Judicature*)[279]. Dessa maneira, não se considerou necessário que a *partnership* estivesse sujeita a outro tributo listado como o tributo sobre a renda corporativa (*Körperschaftsteuer*).

Entende-se que essa decisão é acertada, já que não faz sentido exigir que a pessoa esteja sujeita a todos os tributos listados[280]. Os sistemas tributários variam muito, havendo aqueles que criam tributos sobre a renda/capital *distintos* para pessoas físicas e pessoas jurídicas. Ao mesmo tempo, por vezes, tributos muitos próximos são criados, ora para

[277] Cf. Agreement between the Federal Republic of Germany and the Republic of India for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and capital (19 June 1995), Treaties IBFD.
[278] Cf. ÍNDIA, Income Tax Appellate Tribunal, Chiron Behring GMBH & Co KG v. ADIT, 4 July 2008, Tax Treaty Case Law IBFD; ÍNDIA, Income Tax Appellate Tribunal, Chiron Behring GMBH & Co KG v. ADIT, 30 September 2010, Tax Treaty Case Law IBFD.
[279] Cf. ÍNDIA, High Court of Judicature, Chiron Behring GMBH & Co KG v. ADIT, 8 January 2013, Tax Treaty Case Law IBFD. Sobre essa decisão, cf. GORADIA, Shefali, The New Indian Statutory Definition of "Liable to Tax": Interaction with India's Tax Treaties, **Bulletin for International Taxation**, v. 75, n. 2, p. 277–286, 2021, p. 282 e ss.
[280] Cf. ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 244–245; SEPÚLVEDA, **Residence in Tax Treaties**, p. 65–66.

separar determinada exação conforme se dá com os ganhos de capital em alguns países[281], ora para criar uma espécie de adicional, como se deu com a CSL no Brasil – muito embora ela só tenha passado a ser listada de maneira apartada nos últimos ADTs brasileiros[282]. Seja como for, sendo o tributo em questão listado pelo próprio ADT, não há dúvidas de que a pessoa pode só estar sujeita a ele e não aos demais.

Por isso, o teste de sujeição tributária nos dispositivos correspondentes ao art. 4(1) das Convenções Modelo dispõe que a pessoa só deve ser considerada lá *residente*, para fins do ADT, se for nele sujeita a tributo em virtude de determinados fatores de conexão, *consoante a legislação doméstica* do Estado em questão. A remissão à legislação doméstica, porém, não se traduz na ausência de limitações. A primeira delas é se a pessoa está ali *sujeita a tributo/tributação*.

1.3 DA SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA: "SUJEITO A TRIBUTO"

No decorrer da evolução histórica, verificou-se que o GT n. 2 da OECE chegou a empregar a expressão *integralmente sujeito à tributação* para balizar o escopo pessoal da convenção[283]. No entanto, tal expressão foi depois substituída pelo próprio termo *residente*[284]. Contudo, essa mudança não tornou irrelevante a compreensão do significado de *sujeito a tributo*, semelhante àquela expressão. Afinal, não só desde a CM-OCDE de 1963 todas as Convenções Modelo da OCDE e da ONU empregam, no art. 4(1), a expressão

[281] Cf., *e.g.*, LANG, Joachim, Chapter I: The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital, *in*: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Orgs.), **The Notion of Income from Capital**, Amsterdam: IBFD, 2005, seç. 5.3.2.

[282] Cf., *e.g.*, ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018). Sobre a sua abrangência pelos ADTs brasileiros, cf. BIANCO, João Francisco; SANTOS, Ramon Tomazela, Lei interna interpretativa de tratado internacional: possibilidade e consequências - o caso da CSLL e da Lei nº 13.202/2015, *in*: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (Orgs.), **Estudos de direito tributário em homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann**, São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 155–178; GALDINO, Do Art. 2(4) das Convenções Modelo, p. 189 e ss.; PIGNATARI, Artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e a Tributação da Economia Digital: Política Brasileira e Perspectivas; PRZEPIORKA, Michell, A Contribuição Social sobre Lucro Líquido e os Tratados para evitar a Dupla Tributação - Lei n. 13.202/2015 em perspectiva, **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 7, p. 226–246, 2020.

[283] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Second Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 23rd May, 1957). FC/WP2(57)1, p. 2.

[284] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3, p. 6; OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxembourg): Final Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 9th January, 1958). FC/WP2(58)1, p. 4; OEEC, First Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation, p. 56, para. 9.

sujeito a tributação/tributo (*liable to taxation*[285]*;liable to tax*[286]*/assujettie à l'impôt*[287]), como também os Comentários ao art. 4 dessas Convenções explicam que tais expressões referem-se às situações nas quais os Estados impõem a *sujeição tributária integral* para os lá domiciliados e também para aqueles que, em seus territórios, ficam por determinado período[288].

Com efeito, a expressão *sujeito a tributo* pode ser analisada a partir de dois aspectos.

Em primeiro lugar, ela pode ser analisada quanto à efetividade da sujeição, *i.e.*, se ela exige necessariamente uma tributação ou se basta estar potencialmente ou ainda teoricamente a ela sujeita. Esse será o objeto do tópico 1.3.1.

Em segundo lugar, ela pode ser examinada quanto à sua extensão no sentido de se saber em que bases uma pessoa precisa estar sujeita à tributação para que possa gozar da aplicação do tratado, *i.e.*, se deve significar sujeição à tributação em bases universais, à tributação mais ampla possível *ou* se não há limite quanto à extensão, contanto que se encontre um vínculo pessoal. A esse respeito, será importante discorrer sobre o último trecho incluído no art. 4(1) da CM-OCDE de 1977[289] e que hoje permanece na CM-OCDE de 2017[290] e na CM-ONU de 2017[291]. Esse será o objeto do tópico 1.3.2.

1.3.1 Da efetividade de sujeito a tributo

Quanto à efetividade, a expressão *sujeito a tributo* presente no art. 4(1) das Convenções Modelo e nos dispositivos equivalentes é ambígua, pois pode ela ser entendida como uma sujeição *efetiva* (1.3.1.1), *potencial* (1.3.1.2) ou *teórica* (1.3.1.3).

---

[285] Cf., *e.g.*, OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 42.
[286] Cf., *e.g.*, UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 20; OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, p. 25.
[287] Cf., *e.g.*, OECD, Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune 1963, p. 44; OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, p. 25; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15.
[288] Cf., *e.g.*, OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 66, para. 3; OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, p. 54, para. 3; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 53; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. C(4)-1, para. 3; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 133.
[289] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, p. 26.
[290] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15.
[291] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 10.

1.3.1.1 Sujeito a tributo como sujeição efetiva

Um dos sentidos comuns de *sujeito a tributo* conduz à sujeição *efetiva*, pois indicaria que a pessoa deve, de fato, pagar algum tributo, em razão de se *submeter à tributação*, *i.e.*, referir-se-ia a uma situação de fato[292].

A esse respeito, os termos correspondentes em inglês (*liable to taxation, liable to tax*)[293] e em francês (*assujettie à l'impôt*)[294] também permitem extrair o sentido de que a pessoa, na prática, encontra-se *submetida* à tributação[295]. Portanto, o sentido comum da expressão aceitaria a interpretação de *sujeito a tributo* como uma sujeição *efetiva*.

Nessa linha, pode-se citar o Caso n. 07/10383 do Supremo Tribunal dos Países Baixos (*Hoge Raad der Nederlanden*), cujo problema envolvia, no âmbito do ADT entre EUA e Países Baixos (1992)[296], a caracterização de residência de uma associação holandesa em relação a pagamentos feitos a seu diretor, residente nos EUA, para fins de aplicação do dispositivo correspondente ao art. 16 (remuneração de diretores) das Convenções Modelo. Considerando o escopo geográfico restrito desse artigo[297], sua aplicação dependeria da constatação de que a associação fosse considerada residente nos Países Baixos, sob pena de se aplicar o dispositivo equivalente ao art. 15 (profissões dependentes) das Convenções Modelo.

Como a referida associação não estaria efetivamente submetida à tributação nos Países Baixos, exceto se realizasse atividade empresarial – o que não era o caso –, o Tribunal entendeu que ela não estaria lá sujeita à tributação à luz do art. 4(1) daquele tratado e,

---

[292] Cf. ÍNDIA, Supreme Court of India, Azadi Bachao Andolan and another v. Union of India and another, 7 Oct. 2003, Tax Treaty Case Law IBFD, p. 15; SANTOS, João Victor Guedes, Escopo Pessoal dos Tratados: O Conceito de "Liable to Tax" à luz do Caso Azadi Bachao, **Revista de Direito Tributário Internacional**, v. 13, n. 5, p. 81–110, 2009, p. 88; SILVA, Bruno da, Granting Tax Treaty Benefits to Collective Investment Vehicles: A Review of the OECD Report and the 2010 Amendments to the Model Tax Convention, **Intertax**, v. 39, n. 4, p. 195–206, 2011, p. 200.

[293] Com significado de *subject to tax* para *liable for such tax*, cf. BLACK, Henry Campbell, **Black's Law Dictionary**, 4. ed. St. Paul: West Publishing Co., 1968, p. 1060.

[294] Com o significado de que contraiu uma prestação pecuniária em face do Estado, cf. BRAUDO, Serge, **Définition de Assujettissement**, Dictionnaire du Droit Privé. Disponível em:<https://www.dictionnaire-juridique.com/index.php>. Acesso em: 15 ago. 2021.

[295] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.1.

[296] Cf. Convention between the Kingdom of The Netherlands and The United States of America for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (18 December 1992), Treaties IBFD. Para comentários acerca dessa decisão, cf. GRAAF, Arnaud de; PÖTGENS, Frank P. G., Worrying Interpretation of "Liable to Tax": OECD Clarification Would Be Welcome, **Intertax**, v. 39, n. 4, 2011, p. 171–172.

[297] Sobre esse assunto, cf. RAAD, Kees Van, Escopo Geográfico das Regras de Distribuição da Convenção Modelo da OCDE, **Direito Tributário Atual**, v. 22, p. 101–107, 2008, p. 102–103.

portanto, não seria residente nos termos do acordo, o que afastaria a aplicação do dispositivo específico sobre a remuneração de diretores.

Um dos argumentos que conduziu essa decisão se baseou no raciocínio *a contrario sensu* extraído a partir das exceções presentes no art. 4(1) do referido ADT quanto a outras entidades isentas como os fundos de pensão[298] e instituições filantrópicas; ou seja, se as partes trataram expressamente como residentes somente algumas pessoas que gozassem de isenção, logo aquelas não abrangidas pela exceção ficariam fora do escopo do art. 4(1)[299]. Desse modo, por mais que o Caso n. 07/10383 tenha tido por objeto o exame da residência da fonte pagadora para averiguar qual a regra alocativa aplicável, configura um exemplo da interpretação pela sujeição efetiva.

Além da interpretação gramatical já referida, poder-se-ia levantar uma interpretação teleológica no sentido de que se uma pessoa só deveria acessar o ADT caso corresse o risco de sofrer uma bitributação. Se ela não enfrenta esse risco porque não se sujeita efetivamente à tributação no Estado da Residência, então não faria sentido aplicar o ADT[300].

Em que pesem os argumentos acima, o sentido de *sujeito à tributação* como sujeição *efetiva* não atende à interpretação sistemático-teleológica do escopo pessoal do ADT, nem do próprio tratado.

Por mais tautológico que seja, é preciso dizer que o teste de sujeição tributária se volta à *pessoa* e não ao rendimento em si[301]. Embora a pessoa seja tratada como residente nos termos da legislação doméstica de um Estado, a obtenção de determinado rendimento pode não ensejar uma efetiva obrigação tributária[302]. Nesse sentido, existem, ao menos, três situações diversas.

---

[298] Sobre a inclusão ou não dos fundos de pensão, cf. JOSEPH, Sally-Ann, Do Tax Treaties Embody the Application of Sovereign Immunity? – An Assessment with Regard to Sovereign Wealth Funds, **Bulletin for International Taxation**, v. 69, n. 11, p. 637–643, 2015; OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 2.2.6.

[299] Cf. PAÍSES BAIXOS, Hoge Raad, Case n. 07/10383, BNB2010/177, (Summary), 4 December 2009, Tax Treaty Case Law IBFD. Para outros casos, cf. BAKER, Philip, UK: Weiser v. Revenue and Customs Commissioners, *in*: LANG, Michael *et al* (Orgs.), **Tax Treaty Case Law around the Globe 2013**, Amsterdam/Viena: IBFD/Linde, 2014; GUTMANN, Daniel, Chapter 6: France: Tax-Exempt Entities are not Eligible for Tax Treaty Benefits, *in*: KEMMEREN, Eric C.C.M (Org.), **Tax Treaty Case Law around the Globe 2016**, Vienna/Amsterdam: Linde Verlag/IBFD, 2017.

[300] Aparentemente concordando com esse argumento, cf. UCKMAR *et al*, Primeira Parte - Princípios e Regras Gerais, p. 96. Já para mera elaboração do argumento em abstrato, cf. KLEIST, David, Treaty Entitlement of Tax Exempt Entities, **Intertax**, v. 36, n. 6/7, 2008, p. 264; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 199.

[301] Cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 159.

[302] Cf. *Ibid*., p. 157.

Em primeiro lugar, a formação da renda tributável de uma pessoa pode ser negativa ou zerada[303]. Na apuração da base de cálculo de pessoas jurídicas ou de outras entidades como fundos de investimento, há o abatimento de perdas, bem como a possibilidade de compensação de prejuízos fiscais[304]. Por sua vez, no caso de pessoas físicas, além de eventuais deduções permitidas (*e.g.*, saúde e educação), pode haver o confronto de certos rendimentos com prejuízos em determinadas operações (*e.g.*, ganhos ou perdas de capital em bolsa).

Em segundo lugar, pode haver uma isenção técnica utilizada como mecanismo para evitar a sobreposição sobre a mesma materialidade na mão de diferentes contribuintes. No caso do sistema brasileiro, há dois exemplos.

De um lado, existe a isenção técnica no recebimento de dividendos, nos termos do art. 10 da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995 ("Lei n. 9.249/1995"), o que torna uma *holding* residente no Brasil sem qualquer obrigação tributária efetiva caso sua renda seja proveniente apenas da distribuição de dividendos decorrentes das participações societárias aqui detidas[305].

De outro lado, no caso do regime tributário de fundos de investimento, a tributação se concentra, em regra, nos quotistas e não nos fundos[306], mas não é correto falar que estes seriam transparentes em que pese destituídos de personalidade jurídica, uma vez que a obtenção de renda pelos fundos não implica o mesmo para seus quotistas. Se, no caso de uma *holding*, inexiste dúvidas de que o Brasil a trata como residente, na situação dos fundos de investimentos, também parece verdadeiro dizer o mesmo, pois a própria política brasileira

---

[303] Cf. BAKER, **Double Taxation Conventions: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (loose leaf format)**, p. 4–2/2; GRAAF; PÖTGENS, Worrying Interpretation of "Liable to Tax", p. 173.

[304] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.1.1; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 157.

[305] Para esse argumento em abstrato, cf. KLEIST, Treaty Entitlement of Tax Exempt Entities, p. 264.

[306] Cf. art. 18 do Decreto-lei n. 1.338/1974, art. 68, I e II, da Lei n. 8.981/1995, art. 73, §2º, da Lei n. 8.981/1995, art. 28, §10, da Lei n. 9.532/1997 e art. 16 da Lei n. 8.668/1993. Para o preenchimento do escopo pessoal de fundos, cf. BIANCO, João Francisco, Os Fundos de Investimento no Exterior e os Tratados Internacionais, *in*: MOSQUERA, Roberto Quiroga (Org.), **O Direito Tributário e o Mercado Financeiro e de Capitais**, São Paulo: Dialética, 2009, p. 250–251; SANTOS, João Victor Guedes, Fundos de Investimento e Tratados contra a Dupla Tributação: Tratamento dos Ganhos e Rendimentos de Não residentes, *in*: MOSQUERA, Roberto Quiroga (Org.), **O Direito Tributário e o Mercado Financeiro e de Capitais**, São Paulo: Dialética, 2009, p. 269.

de ADTs os reconhece como residentes[307], conforme se verifica em protocolos acerca das regras alocativas dos rendimentos por eles distribuídos/pagos[308].

Em terceiro lugar, há ainda a possibilidade da existência de benefícios fiscais, cujo gozo pode levar à redução total ou parcial do tributo a ser pago pelo contribuinte[309]. Não se nega que os Estados possam conceder os mais variados tipos de incentivos, o que, ao final do dia, pode tornar determinado contribuinte (praticamente) isento.

Além das três situações destacadas, a escolha do sentido de uma efetiva tributação para *sujeito a tributo* é contra a própria lógica dos ADTs por duas razões.

A uma, não faz sentido analisar se a pessoa é efetivamente tributada num Estado, pois a aplicação de um ADT pode justamente obstar o exercício do poder de tributar; afinal, para alocar o poder de tributar com ou sem exclusividade, os tratados impõem restrições à aplicação da lei doméstica[310]. Ora, dado que sequer surgiu a obrigação tributária, não é possível dizer que certa pessoa foi efetivamente tributada em tal Estado[311].

A duas, a aplicação das regras alocativas sequer pressupõe o exercício do poder de tributar[312]. Mesmo se o Estado da Fonte não exercer a tributação que lhe foi atribuída sem exclusividade pela regra alocativa, caberá verificar as regras para evitar a bitributação presentes nos dispositivos equivalentes ao art. 23 das Convenções Modelo. Se, de um lado, o método do crédito permitirá o exercício do poder de tributar pelo Estado da Residência –

---

[307] Cf. SANTOS, Escopo Pessoal dos Tratados: O Conceito de "Liable to Tax" à luz do Caso Azadi Bachao, p. 107. Em sentido contrário, XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 134–135.

[308] Veja, por exemplo, os seguintes dispositivos: art. 4 do Protocolo em ADT-Brasil e Argentina (1982 e 2017); art. 6 do Protocolo em ADT-Brasil e Canadá (1984); art. 4 do Protocolo em Decreto n. 95.717, de 11 de fevereiro de 1988. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre a República Federativa do Brasil e a República do Equador, celebrada em Quito, em 26 de maio de 1983 [doravante "**ADT-Brasil e Equador (1983)**"]; art. 6 do Protocolo em ADT-Brasil e Filipinas (1983); art. 4 do Protocolo em Decreto n. 53, de 8 de março de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da Hungria, celebrada em Budapeste, em 20 de junho de 1986 [doravante "**ADT-Brasil e Hungria (1986)**"]; art. 3 do Protocolo em Decreto n. 85.895, de 6 de maio de 1981. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República italiana, celebrada em Roma, em 3 de outubro de 1978 [doravante "**ADT-Brasil e Itália (1978)**"]; e art. 10(3) em ADT-Brasil e Turquia (2010).

[309] Cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 157.

[310] Para a explicação de que os ADTs restringem a aplicação da lei doméstica, seja do Estado da Fonte, seja do Estado da Residência, cf. RAAD, Five fundamental rules in applying tax treaties, p. 587. Para o chamado princípio do efeito negativo dos tratados, cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 128.

[311] Em sentido parecido, cf. KLEIST, Treaty Entitlement of Tax Exempt Entities, p. 265.

[312] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 229. No mesmo sentido, cf. ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 247.

o que pode ainda ser bastante mitigado com cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*[313] –, de outro, no método da isenção, sequer poderá o Estado da Residência exercer seu poder, em que pese possa haver efeitos na alíquota aplicável nos demais rendimentos do contribuinte no caso de se adotar a isenção com progressividade. Ressalta-se, porém, que, conforme se verá no tópico 4.1.1.2.1, *infra*, uma das restrições que se faz ao acesso aos tratados é exigir uma *submissão efetiva* à tributação.

Tendo em vista o exposto, embora se possa extrair o sentido de sujeição efetiva a partir da expressão *sujeito a tributo* e, por mais que se encontre um ou outro caso defendendo-o, ele não atende à interpretação sistemático-teleológica do escopo pessoal do ADT, nem do próprio tratado.

1.3.1.2 Sujeito a tributo como sujeição potencial

Diferentemente da acepção de sujeição *efetiva*, o sentido de sujeição *potencial* na expressão *sujeito à tributação* satisfaz os problemas acima.

Indiretamente, alcança-se esse segundo sentido de *sujeito à tributação*, bem como de seus correspondentes em inglês e francês, de acordo com o qual a pessoa encontra-se suscetível à tributação[314]. Ou seja, seria sujeita à tributação num Estado a pessoa que estivesse abrangida pelo escopo da sua legislação tributária, conquanto sua renda e seu capital não fossem efetivamente tributados; é uma situação de direito[315] e não de fato.

Sob a perspectiva histórica, à primeira vista, poder-se-ia afastar o sentido de sujeição potencial, fixando-se na sujeição efetiva por se respaldar numa espécie de Princípio da Tributação Única (*Single Tax Principle*)[316]. Nesse sentido, o relatório do GT n. 2, em outubro de 1956, defendeu a remissão à lei doméstica do Estado de Residência e não o uso de um

---

[313] Sobre esse tema, cf., *e.g.*, SILVA, Natalie Matos, **As Cláusulas de Tax Sparing e Matching Credit nos Acordos de Bitributação**, Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

[314] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.1.

[315] Cf. ÍNDIA, Azadi Bachao Andolan and another v. Union of India and another, 7 Oct. 2003, Tax Treaty Case Law IBFD, p. 15; SANTOS, Escopo Pessoal dos Tratados: O Conceito de "Liable to Tax" à luz do Caso Azadi Bachao, p. 88; SILVA, Granting Tax Treaty Benefits to Collective Investment Vehicles: A Review of the OECD Report and the 2010 Amendments to the Model Tax Convention, p. 200.

[316] Para defensores desse Princípio, cf. AVI-YONAH, The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification, p. 1; AVI-YONAH, International Taxation of Electronic Commerce, p. 517. Para autores rejeitando ou questionando o Princípio da Tributação Única, cf. ROSENBLOOM, The David R. Tillinghast Lecture International Tax Arbitrage and the "International Tax System"; SCHOUERI; GALDINO, Chapter 3: Single Taxation as a Policy Goal: Controversial Meaning, Lack of Justification and Unfeasibility in Single Taxation?; SCHOUERI; GALDINO, Single Taxation como Política Fiscal: o Caso dos Híbridos.

conceito especial presente no tratado, uma vez que, sob o ponto de vista do Estado da Fonte, sua renúncia seria justificada caso o Estado da Residência, com base na sua própria lei, *exercesse* a tributação[317]. Ainda nessa linha, chegou-se a elaborar uma minuta de dispositivo, de acordo com o qual, na hipótese de o Estado onde a pessoa se sujeitasse parcialmente à tributação não exercesse o poder de tributar a ele conferido por uma regra alocativa, então o tratado não evitaria a tributação no Estado onde a pessoa fosse integralmente sujeita à tributação[318]. Dessa forma, a sujeição tributária efetiva estaria pressuposta tanto no fundamento para a remissão à lei doméstica com o objetivo de se determinar o Estado da Residência quanto na regra que não evitaria a tributação por este Estado caso o outro não exercesse o poder que lhe fora atribuído. Aliás, o GT n. 2 chegou a minutar dispositivo sobre residência com a expressão *subject to tax*[319] – que é hoje comumente contraposta à *liable to tax* para designar uma sujeição efetiva e não meramente potencial[320].

No entanto, num exame histórico mais detido, verifica-se que não subsistiu a sujeição efetiva para respaldar, implicitamente, uma espécie de Princípio da Tributação Única. Já no relatório de setembro de 1957, o próprio GT n. 2 afastou explicitamente a noção de que o Estado da Residência poderia readquirir o poder de tributar determinada renda. Afinal, a estrutura do tratado simplesmente alocaria o poder de tributar, mas jamais permitiria que o Estado de Residência readquirisse o poder de tributar – do qual havia renunciado – devido ao não-exercício pelo outro Estado[321]. Ao mesmo tempo, enfatizou-se que a remissão à lei doméstica para a determinação da residência estaria respaldada na noção de que um tratado somente restringe a lei doméstica; não a complementa[322]. Assim, não se sustenta a justificativa de que a renúncia do Estado da Fonte estaria respaldada numa efetiva tributação pelo Estado da Residência e vice-versa. Quanto ao uso de *subject to tax* numa minuta do dispositivo sobre residência, não há qualquer indício de que tenha sido intencional no sentido de exigir uma situação de fato, já que, além da ausência de comentários a esse respeito,

[317] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 1st October 1956). FC/WP2 (56)1, p. 6.
[318] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Second Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 23rd May, 1957). FC/WP2(57)1, p. 3.
[319] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3, p. 2 e 11.
[320] Cf. GRAAF; PÖTGENS, Worrying Interpretation of "Liable to Tax", p. 172–173.
[321] OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Third Report on the concept of the Fiscal Domicile (on 16th September 1957). FC/WP2(57)2, p. 2. No mesmo sentido, cf. OEEC, Fourth Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation, p. 73.
[322] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Third Report on the concept of the Fiscal Domicile (on 16th September 1957). FC/WP2(57)2, p. 4.

manteve-se a expressão *assujettie à l'impôt* na própria versão francesa do relatório que adotou *subject to tax*[323]. Desse modo, não se pode dizer que a acepção de *sujeito à tributação* como *sujeição potencial* teria como entrave a interpretação histórica, pois não subsistiu o sentido de *sujeição efetiva* para fundamentar um suposto Princípio da Tributação Única.

No âmbito da OCDE (e da ONU[324]), pode-se dizer que, em regra, *sujeito à tributação* significa *sujeição potencial*, contanto que a pessoa seja tratada como contribuinte em virtude de uma conexão pessoal.

Extrai-se o sentido de sujeição *potencial* por duas razões.

A uma, a partir de 1992, em virtude dos relatórios de 1986 intitulados *Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies*[325] e *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*[326], os Comentários da CM-OCDE passam a mencionar a possibilidade de se adotar uma cláusula *subject-to-tax*, mas deixando claro que não era essa a posição da convenção modelo[327]. Conquanto esse trecho tenha sido excluído nos Comentários da CM-OCDE de 2017[328], não houve uma mudança de posicionamento. Desde 1977, nos próprios Comentários da CM-OCDE em relação aos arts. 10(2), 11(2) e 12(1), afirma-se que tais dispositivos não especificam se a limitação da tributação do Estado da Fonte está ou não condicionada a que o rendimento seja efetivamente tributado pelo Estado da Residência[329]. Fosse adotado o sentido de sujeição efetiva, essa dúvida não surgiria[330].

A duas, os próprios Comentários ao art. 4(1) indicam uma prevalência do entendimento de que estão cobertas pelos ADTs as pessoas que gozem de isenção total. De fato, já no relatório sobre as empresas canais, enfatizou-se que *sujeito a tributo* abrangeria a aplicação do art. 4(1) para instituições filantrópicas, por exemplo, que gozassem de isenções

---

[323] Cf. OEEC, Groupe de Travail nº 2 du Comite Fiscal (Danemark - Luxembourg): Quatrieme rapport sur la notion de domicile fiscal (reçu le 28 octobre 1957). FC/WP2(57)3, p. 2 e 12.

[324] Sobre esse ponto, os Comentários da CM-ONU de 2017 simplesmente seguem a posição da OCDE, cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 4 e 6 dos Comentários ao art. 4(1).

[325] OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986).

[326] OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986).

[327] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992, para. 17 e ss. dos Comentários ao art. 1.

[328] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. C(1)-63.

[329] Para a CM-OCDE de 1977, cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, para. 20 dos Comentários ao art. 10(2), para. 11 dos Comentários ao art. 11(2) e para. 6 dos Comentários ao art. 12(1). Para a CM-OCDE de 2017, cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 20 ao art. 10(2), para. 13 ao art. 11(2) e para. 6 ao art. 12(1).

[330] Em sentido semelhante, mas com foco no trecho de *subject-to-tax* presente nos Comentários da CM-OCDE de 2014, cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 160.

em virtude da sua finalidade[331]. A partir dos Comentários da CM-OCDE de 2000, incluiu-se breve relato acerca da visão dos Estados sobre a pessoa ser ou não sujeita à tributação ainda que gozasse de isenção total: de um lado, a maioria deles consideraria lá sujeito à tributação caso essa isenção dependesse do cumprimento de certos requisitos exigidos por suas legislações tributárias; de outro, alguns países teriam posição oposta, aplicando os ADTs apenas se estes expressamente mencionassem tais pessoas isentas[332]. Apesar de o relato parecer neutro, verifica-se que somente em relação à posição minoritária é que os Comentários mencionam a liberdade para solucionar esse entrave bilateralmente[333], o que indicaria que a visão a ser seguida é pela sujeição potencial.

Para a OCDE, porém, a *sujeição potencial* exige que a pessoa seja tratada como *contribuinte* em virtude de uma *conexão pessoal*. Embora já no relatório das empresas canais de 1986 tenha se afirmado que o art. 4(1) não cobriria empresas que gozassem de isenção total em determinado Estado[334], os Comentários da CM-OCDE de 1992 incluíram apenas que o art. 4(1) não alcançaria empresas canais isentas de renda estrangeira e que fossem detidas por não-residentes[335]. Até se poderia elucubrar que o discrímen estaria na finalidade da isenção, ao se comparar com as instituições filantrópicas, mas o fundamento adotado baseou-se no exame da *sujeição tributária* à luz da sua extensão tendo em vista o segundo trecho do art. 4(1)[336]. Por isso, entende-se ser mais acertado constatar que a OCDE só cogita sujeição potencial caso a pessoa efetivamente se submeta à legislação tributária de tal Estado, *i.e.*, seja lá tratada como contribuinte em virtude de uma conexão pessoal[337].

A esse respeito, há dois exemplos. De um lado, existe o caso das instituições filantrópicas ou outras entidades que somente são isentas na hipótese de serem observados

---

[331] Cf. OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986), p. R(6)-13.
[332] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2000 (Full Version), para. 8.2 e 8.3 dos Comentários ao art. 4(1).
[333] Cf. *Ibid*., para. 8.3 ao art. 4(1). Para os respectivos Comentários da CM-OCDE de 2017, cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 8.11 e 8.12 dos Comentários ao art. 4(1). A mesma posição é repetida para as entidades de investimento coletivo, cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), para. 27-30 dos Comentários ao art. 1.; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 25-27 dos Comentários ao art. 1.
[334] Cf. OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986), p. R(6)-8.
[335] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992, para. 8 dos Comentários ao art. 4.
[336] Para verificar o fundamento, cf. *Ibid*. Para os respectivos Comentários da CM-OCDE de 2017, cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 8.2 dos Comentários ao art. 4(1).
[337] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 8.11 dos Comentários ao art. 4(1).

requisitos exigidos pela legislação tributária[338]. De outro lado, após relatório específico sobre a aplicação da CM-OCDE às *partnerships* em 1999[339], os Comentários passaram a defender que as entidades transparentes (*e.g.*, *partnerships*) não estão sujeitas à tributação nos termos do art. 4(1), pois, sob a perspectiva do Estado da Residência, sequer são tratadas como possíveis contribuintes de acordo com a legislação tributária, *i.e.*, não se *submetem* a tal legislação tributária[340]. Essa posição foi cristalizada na CM-OCDE de 2017[341] (e na CM-ONU de 2017[342]) com a introdução do art. 1(2).

No mesmo sentido que a OCDE (e a ONU), diversos autores rechaçam a acepção de sujeição efetiva, pois, para eles, a pessoa não precisa efetivamente pagar qualquer tributação num Estado, podendo gozar de uma isenção completa[343]. Afinal, isso não necessariamente afasta a sujeição à tributação, já que tal isenção pode ser revogada ou ainda a pessoa pode não ser mais qualificada para o gozo dessa isenção[344]. Ou também a isenção pode ser restrita no sentido de tocar apenas uma parcela dos rendimentos, remanescendo o risco da bitributação sobre o montante não abrangido pela isenção[345]. Ademais, a não aplicação do tratado nesses casos seria uma intervenção na política tributária do Estado da Residência[346], pois necessariamente permitiria que o outro Estado exerça de forma plena seu poder de tributar[347].

---

[338] Cf. *Ibid*., para. 8.11 ao art. 4(1).
[339] Cf. OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships.
[340] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2000 (Full Version), para. 8.4 dos Comentários ao art. 4(1); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 8.13 dos Comentários ao art. 4(1). Para comentários sobre essa posição com enfoque nas *partnerships*, cf. SILVEIRA, **Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: Qualificação de Partnership Joint Ventures**, p. 257-264.
[341] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 2 e 5 dos Comentários ao art. 1(2).
[342] Sobre esse ponto, os Comentários da CM-ONU de 2017 simplesmente seguem a posição da OCDE, cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 4 e 5 dos Comentários ao art. 1(2).
[343] Cf. VOGEL, Double Tax Treaties and Their Interpretation, p. 53; BAKER, **Double Taxation Conventions: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (loose leaf format)**, p. 1-2/3; LANG, **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**, seç. 7.2.2; MALHERBE, **Droit Fiscal International**, p. 716; REILINGH, Daniel de Vries, Chapter 5: Switzerland: Tax Treaty Residence and Tax Liability, *in*: KEMMEREN, Eric C.C.M (Org.), **Tax Treaty Case Law around the Globe 2012**, Amsterdam: IBFD, 2013, seç. 5.4.1.
[344] Cf. BAKER, **Double Taxation Conventions: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (loose leaf format)**, p. 4–2/2. No mesmo sentido, cf. SANTOS, Escopo Pessoal dos Tratados: O Conceito de "Liable to Tax" à luz do Caso Azadi Bachao, p. 89; BIANCO, Os Fundos de Investimento no Exterior e os Tratados Internacionais, p. 250–251.
[345] Cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 201.
[346] Para a menção de que o acesso de pessoas isentar seria uma forma de *tax sparing*, cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.1.3.
[347] Cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 201.

Exemplo importante da defesa da sujeição *potencial* encontra-se no chamado "Caso AZADI BACHAO"[348]. Nele, discutiu-se a aplicação do ADT entre Índia e Ilhas Maurício (1982)[349], o qual era inspirado na CM-OCDE de 1963[350]. Essa decisão decorreu do questionamento em face da Circular n. 789/2000 do órgão responsável por editar diretrizes ao fisco indiano (*Central Board of Direct Taxes*)[351], que reiterou a aplicação do tratado nas hipóteses em que os fundos de investimento (*Foreign Institutional Investors*), residentes nas Ilhas Maurício, obtivessem ganhos na alienação de participações societárias de empresas indianas, em que pese tal Estado não exercesse o seu exclusivo poder de tributar à luz do art. 13 do referido ADT.

Um dos argumentos das autoridades tributárias indianas encontrava-se justamente no significado da expressão *sujeito à tributação*, a qual exigiria uma tributação, não sendo os fundos em apreço residentes nas Ilhas Maurício, conquanto houvesse emissões de certificados de residência por este Estado. No entanto, o Supremo Tribunal da Índia (*Supreme Court of India*) decidiu que *sujeito à tributação* não se confunde com pagamento de tributo, pois o primeiro é uma situação jurídica, ao passo que o último é uma situação de fato; portanto, o art. 4 do referido ADT voltou-se a uma situação jurídica, uma vez que contém a expressão *sujeito à tributação* e não *paga tributo*[352].

Embora o entendimento predominante – e correto – seja o de interpretar *sujeito a tributo* como uma *sujeição potencial*, existe controvérsia quanto ao seu conceito, já que se discute, em essência, se a pessoa deve ser tratada ou não como contribuinte. Ao analisar esse ponto, ROBERT COUZIN sustenta uma divisão entre o que seria, de um lado, uma *sujeição potencial* e, de outro, uma *sujeição teórica*[353]. Se a sujeição potencial exige, conforme sustentado pela OCDE e pela ONU, uma submissão à legislação tributária de determinado

---

[348] ÍNDIA, Azadi Bachao Andolan and another v. Union of India and another, 7 Oct. 2003, Tax Treaty Case Law IBFD. Sobre essa decisão, cf. DESAI, Nishith; AJINKYA, Bijal, News Analysis: Indian Supreme Court Clears Mauritius Investment Route, **Tax Notes International**, v. 32, n. III, p. 211–215, 2003; SANTOS, Escopo Pessoal dos Tratados: O Conceito de "Liable to Tax" à luz do Caso Azadi Bachao; NETO, Luís Flávio, Caso Azadi Bachao: O desejo de atrair capital estrangeiro e o consentimento estatal para planejamentos tributários (treaty shopping), *in*: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Org.), **Tributação Internacional: Análise de Casos**, São Paulo: MP Editora, 2010, v. 1, p. 61–77.

[349] Cf. Convention between the Government of the Republic of India and the Government of Mauritius for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital (24 August 1982), Treaties IBFD.

[350] Cf. SANTOS, Escopo Pessoal dos Tratados: O Conceito de "Liable to Tax" à luz do Caso Azadi Bachao, p. 83.

[351] Cf. DESAI; AJINKYA, News Analysis: Indian Supreme Court Clears Mauritius Investment Route, p. 212.

[352] ÍNDIA, Azadi Bachao Andolan and another v. Union of India and another, 7 Oct. 2003, Tax Treaty Case Law IBFD, p. 15.

[353] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.1.7.

Estado no sentido de a pessoa ser tratada como contribuinte, a sujeição teórica nada exige, mas apenas se reconhece que a pessoa *poderia* ser tratada como contribuinte[354].

Diante dessa controvérsia, cabe não só apresentar os argumentos daqueles que defendem a sujeição teórica – embora assim não a denominem –, mas também demonstrar as razões por que eles não devem prosperar.

1.3.1.3 Sujeito a tributo como sujeição teórica

A discussão sobre a necessidade ou não de a pessoa ser tratada como contribuinte num dado Estado para ser lá considerada residente envolve um debate dividido em duas correntes sobre a relevância das diferenças entre isenção e não incidência.

A primeira corrente defende essa distinção para fins de interpretação de *sujeito a tributo*. Segundo ROLAND ISMER e KATHARINA RIEMER, seria importante distinguir as situações em que haveria, num primeiro momento, uma sujeição tributária abstrata para daí haver uma isenção daquelas outras hipóteses em que sequer a pessoa estaria, à primeira vista, sujeita à tributação (*i.e.*, não incidência)[355]. Com efeito, à luz de uma distinção entre não incidência e isenção, os autores defendem que as primeiras situações seriam cobertas pelo art. 4(1), ao passo que as últimas não[356].

No mesmo sentido, ROBERT COUZIN explica que: de um lado, na sujeição tributária potencial, a pessoa pode não ter que pagar nenhum tributo por conta de uma isenção, mas ela se mantém sujeita à tributação porque é vista como uma contribuinte que pode, por exemplo, não cumprir com os requisitos dessa isenção; de outro, na sujeição tributária teórica, jamais a pessoa estaria sujeita à tributação porque sequer é submetida à sua legislação tributária, ou seja, até poderia passar a ser tratada *teoricamente* como contribuinte, mas não o é[357]. De modo semelhante, RICARDO MAITTO DA SILVEIRA sustenta que *sujeito a tributo* não equivale a estar suscetível à tributação, pois se faz necessária uma "real possibilidade" de haver a sujeição[358].

Por sua vez, a segunda corrente sustenta a irrelevância de a pessoa ser tratada como contribuinte. Para MICHAEL LANG, se uma pessoa que usufrua de isenções subjetivas pode

---

[354] Cf. *Ibid*.
[355] Cf. ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 245.
[356] Cf. *Ibid*.
[357] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.1.7.
[358] SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 206.

ser considerada residente para fins do ADT, então pessoas que não sejam tratadas como contribuintes poderiam também acessar os tratados[359]. A partir da concepção de que não há diferença entre isenção e não incidência, pois seria só uma técnica jurídica para definir situações ou pessoas tributáveis, o autor defende que a pessoa não precisaria ser tratada como contribuinte para ser considerada residente no âmbito dos ADTs[360]. Na mesma linha, ao versar sobre as *partnerships*, KLAUS VOGEL afirma que seu tratamento como contribuinte não seria uma condição para acessar os ADTs, pois bastaria a possibilidade da existência de um nexo local que se aplicaria caso a *partnership* se tornasse ali tributável[361].

Quanto à distinção entre não incidência e isenção ser meramente técnica para fins do surgimento da obrigação tributária, não há dúvidas. Contudo, na isenção existe um vínculo *concreto* entre a pessoa e o Estado, *i.e.*, em virtude de uma certa conexão, o Estado a considera contribuinte lá. Por sua vez, na não incidência esse vínculo é *teórico*, pois, por mais que a pessoa pudesse ser vinculada com base em algum elemento, ela não o é, uma vez que a legislação desse Estado se vale de outro critério. Por exemplo: num dado Estado que sujeite as pessoas jurídicas à tributação com base apenas no local de direção, haverá um vínculo concreto na hipótese de certa pessoa jurídica tiver lá seu local de direção; porém, caso ela não o possua, embora tenha sido lá constituída, não será considerada como residente só porque esse Estado poderia sujeitá-la à tributação em virtude do local de constituição. De maneira mais clara, o problema de a pessoa sequer ser tratada como contribuinte reside na *ausência de vínculo* sob a perspectiva da legislação doméstica de tal Estado. Entretanto, só pode estar *sujeito a tributo* em determinado Estado quem guarda ali algum vínculo; este é o pressuposto para que alguém esteja sujeito[362]. E mais do que isso, conforme se verá nos tópicos 1.3.2.3 e 1.4.1, *infra*, exige-se uma *conexão pessoal* que, *em virtude dela*, a pessoa esteja sujeita a tributo naquele Estado. No caso das entidades transparentes, por exemplo, o entrave não é propriamente a ausência do surgimento de uma obrigação tributária, mas o fato de que inexiste um liame pessoal *conforme* a legislação do Estado em questão[363]. Portanto, o fato de o teste de sujeição tributária exigir uma sujeição à tributação implica que a pessoa seja tratada como contribuinte, em virtude de um vínculo pessoal, no Estado em questão.

---

[359] Cf. LANG, Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers from the Viewpoint of Tax Treaty Law, p. 598.
[360] Cf. *Ibid*. Em sentido semelhante, cf. KLEIST, Treaty Entitlement of Tax Exempt Entities, p. 264.
[361] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 95 e 229.
[362] Em sentido semelhante, cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.1.4.
[363] Na mesma linha, cf. *Ibid*.

Com efeito, não parece correto o argumento de VOGEL no sentido de que bastaria ver presente uma possível conexão para que se considere tal pessoa ali sujeita a tributo[364]. Cabe à legislação do Estado impor a sujeição tributária conforme o elemento que melhor lhe convir. Ora, o próprio VOGEL fornece dois elementos diversos – local de organização ou de direção – para se cogitar a conexão a uma *partnership*[365]. E ele próprio diz que, com base nesses elementos, se a sujeição tributária existisse, ela tornaria a *partnership* tributável como residente[366]. Novamente: não se nega que possa haver, teoricamente, um ou mais vínculos pessoais com ela ou qualquer outra pessoa. O que importa é simplesmente o vínculo pessoal estabelecido pela legislação doméstica. No caso de pessoas que sequer são tratadas como contribuintes, não existe esse vínculo, como, aliás, reconhece VOGEL ao dizer que "se a sujeição tributária existisse" [367]. Ora, estivesse correta a *sujeição teórica*, simplesmente poder-se-ia cogitar a residência de pessoas que, embora não contribuintes, possuem alguma conexão pessoal com o Estado sem que a sua legislação doméstica dela se valha. Logo, entende-se que o teste de sujeição tributária exige uma submissão da pessoa à legislação tributária de determinado Estado no sentido de ser tratada como contribuinte.

Dessa forma, a importância de se exigir um vínculo pessoal concreto e não um teórico reside nos problemas que a vagueza e a ambiguidade dos fatores de conexão podem apresentar.

Esses fatores podem ser *vagos*[368] porque o mesmo fator pode se valer de diferentes critérios para tratar determinada pessoa como residente. Considerando, por hipótese, que *local de direção* foi utilizado como um fator a sujeitar à tributação como residente, surge a dúvida sobre o que tal expressão significa. Pode *local de direção* significar, por exemplo, o local onde os diretores se encontram ou o local da direção do dia a dia.

Eles ainda são *ambíguos*[369] porque o mesmo fator pode significar um vínculo pessoal ou um real. É ambíguo dizer, por exemplo, que um Estado poderia, em teoria, sujeitar determinada pessoa porque ali está seu *local de direção*. Afinal, *local de direção* pode ser tratada como um fator de conexão pessoal ou real. Não só o teste de sujeição tributária dos ADTs o considera como pessoal, como também, com base nela, há países que sujeitam

[364] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 95 e 229.
[365] Cf. *Ibid*., p. 95.
[366] Cf. *Ibid*.
[367] *Ibid*.
[368] Sobre vagueza na interpretação, cf. ÁVILA, **Constituição, Liberdade e Interpretação**, p. 35–36.
[369] Sobre ambiguidade na interpretação, cf. *Ibid*., p. 34.

pessoas à tributação como residentes[370]. Ao mesmo tempo, porém, *local de direção* pode ser um liame real, conforme atesta a própria lista exemplificativa de estabelecimento permanente do art. 5(2) das Convenções Modelo e, em virtude dele, os Estados podem sujeitar não residentes à tributação na fonte se houver uma instalação fixa[371].

Dessa forma, *sujeito a tributo* não deve ser interpretado a exigir uma obrigação tributária, mas se requer um vínculo pessoal estabelecido pela legislação doméstica do Estado que o conecte com a pessoa. Indiretamente, isso acaba por impor que a pessoa seja tratada como contribuinte (por causa de um vínculo pessoal) nesse Estado. Ressalta-se, porém, que não abrange o mero agente de retenção, pois ele não está, geralmente, sujeito a potencial tributação por obrigação tributária própria[372].

Embora tenha ficado claro que a sujeição tributária teórica não seja possível, ROBERT COUZIN afirma que *sujeito a tributo* não parece apto a compreender pessoas que não podem ser tributadas em razão de proibições constitucionais[373]. Ao trazer o debate para o Brasil, considerando as entidades imunes, poder-se-ia afirmar que inexistiria sujeição tributária potencial, uma vez que, geralmente, elas estariam, preliminarmente, excluídas do poder de tributar[374]. Afinal, não seria possível qualificar como potencialmente sujeita à tributação uma pessoa que, em virtude de uma questão de direito, jamais será tributada[375].

É bem verdade, porém, que a discussão se torna, ao menos em parte, irrelevante para as entidades imunes cobertas pelo trecho *e também inclui esse Estado e qualquer de suas subdivisões políticas ou autoridades locais*, inserida em 1995 na CM-OCDE[376] e em 1999 pela CM-ONU[377]. De acordo com os Comentários das Convenções Modelo, embora já estivesse implícito que tais pessoas estivessem abarcadas pelos tratados, ajustou-se o texto para satisfazer esse entendimento[378].

---

[370] Cf. DE BROE, Luc, Chapter 4: Corporate Tax Residence in Civil Law Jurisdictions, *in*: MAISTO, Guglielmo (Org.), **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**, Amsterdam: IBFD, 2009, seç. 4.5.

[371] Sobre o local de direção no art. 5(2), cf. CALIENDO, Paulo, **Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional**, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005, p. 188–122.

[372] Cf. CARVALHO, O Escopo Subjetivo de Aplicação dos Acordos para evitar a dupla tributação: a Residência, p. 169; ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 245.

[373] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.1.2.

[374] Cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 201.

[375] Cf. *Ibid*., p. 202.

[376] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998, para. 8.1 dos Comentários ao art. 4(1).

[377] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 6 dos Comentários ao art. 4(1). Sobre esse trecho, cf. MAISTO, Chapter 7: Taxation of States under Tax Treaties.

[378] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998, para. 8.1 dos Comentários ao art. 4(1).

Antes dessa inclusão, nenhum ADT dos 22 (vinte e dois) concluídos pelo Brasil apresenta esse trecho[379]. Posteriormente, todos os ADTs passaram a adotá-lo[380], exceto o

[379] Cf. art. 3(1) do BRASIL, ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976). E veja art. 4(1) dos seguintes tratados: ADT-Brasil e Argentina (1982 e 2017); ADT-Brasil e Áustria (1975); ADT-Brasil e Bélgica (1972 e 2002); ADT-Brasil e Canadá (1984); Decreto n. 762, de 19 de fevereiro de 1993. Promulga o Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China, celebrado em Pequim, em 5 de agosto de 1991 [doravante "**ADT-Brasil e China (1991)**"]; Decreto n. 354, de 2 de dezembro de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Coréia, celebrado em Seul, em 7 de março de 1989. Decreto n. 9.572, de 21 de novembro de 2018. Promulga o Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Coreia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmado em Brasília, em 24 de abril de 2015 [doravante "**ADT-Brasil e Coreia do Sul (1989 e 2015)**"]; ADT-Brasil e Dinamarca (1974 e 2011); ADT-Brasil e Equador (1983); ADT-Brasil e Eslováquia e República Tcheca (1986); Decreto n. 76.975, de 2 de janeiro de 1976. Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Previne a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil/Espanha, concluída em Brasília, em 14 de novembro de 1974 [doravante "**ADT-Brasil e Espanha (1974)**"]; ADT-Brasil e Filipinas (1983); Decreto n. 2.465, de 19 de janeiro de 1998. Promulga o Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia, em Brasília, em 2 de abril de 1996 [doravante "**ADT-Brasil e Finlândia (1996)**"]; Decreto n. 70.506, de 12 de maio de 1972. Promulga a Convenção com a França para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento entre Brasil e França, concluída em Brasilia, em 10 de setembro de 1971; ADT-Brasil e Hungria (1986) [doravante "**ADT-Brasil e França (1972)**"]; Decreto n. 510, de 27 de abril de 1992. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Índia, celebrada em Nova Delhi, em 26 de abril de 1988. Decreto n. 9.219, de 4 de dezembro de 2017. Promulga o Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Índia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada em Nova Delhi, em 26 de abril de 1988, firmado em Brasília, em 15 de outubro de 2013 [doravante "**ADT-Brasil e Índia (1988 e 2013)**"]; ADT-Brasil e Itália (1978); ADT-Brasil e Luxemburgo (1978); Decreto n. 86.710, de 9 de dezembro de 1981. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, concluída em Brasília, em 21 de agosto de 1980. Decreto n. 9.966, de 8 de agosto de 2019. Promulga o Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, Celebrada em Brasília, em 21 de Agosto de 1980, firmado em Brasília, em 20 de fevereiro de 2014 [doravante "**ADT-Brasil e Noruega (1980 e 2014)**"]; ADT-Brasil e Países Baixos (1990); Decreto n. 77.053, de 19 de janeiro de 1976. Promulga a Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Suécia, concluída em Brasília, em 25 de abril de 1975 [doravante "**ADT-Brasil e Suécia (1975)**"].

[380] Cf. art. 1(b) do Protocolo do ADT-Brasil e México (2003). Cf. art. 4(2)(a)(b) do ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018). Veja ainda o art. 4(1) dos seguintes tratados: ADT-Brasil e África do Sul (2003 e 2015); ADT-Brasil e Chile (2001); ADT-Brasil e Israel (2002); Decreto n. 7.020, de 27 de novembro de 2009. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda, firmada em Lima, em 17 de fevereiro de 2006 [doravante "**ADT-Brasil e Peru (2006)**"]; ADT-Brasil e Portugal (2000); Decreto n. 9.115, de 31 de julho de 2017. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Federação Russa para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada em Brasília, em 22 de novembro de 2004 [doravante "**ADT-Brasil e Rússia (2004)**"]; ADT-Brasil e Suíça (2018); Decreto n. 8.335, de 12 de novembro de 2014. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República de Trinidad e Tobago para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e para Incentivar o Comércio e o Investimento Bilaterais, firmada em Brasília, em 23 de julho de 2008 [doravante "**ADT-Brasil e Trinidad Tobago (2008)**"]; ADT-Brasil e Turquia (2010); ADT-Brasil e Venezuela (2005).

ADT com a Ucrânia (2002)[381]. Portanto, considerando os ADTs (brasileiros) que contém a referida expressão, o acesso é garantido para as entidades imunes que sejam caracterizadas como órgãos governamentais[382]. Por sua vez, deve-se reconhecer que não seria usual tratar tais órgãos[383] e consequentemente parcela das entidades imunes como sujeitas à tributação porque jamais gozariam do status de contribuintes[384].

Já no caso das demais entidades imunes que não sejam órgãos governamentais, entende-se que elas podem gozar dos benefícios dos ADTs brasileiros. Não há dúvidas de que o afastamento da tributação nesses casos tenha respaldo constitucional, o que os diferencia das meras isenções subjetivas. No entanto, essas entidades imunes se submetem à legislação tributária, de maneira parecida às isenções condicionadas. Afinal, não existe propriamente uma exclusão do poder de tributar, pois, além de estarem sujeitos à tributação os rendimentos não vinculados às suas finalidades essenciais, a proibição da cobrança de impostos e contribuições para seguridade social subordina-se à observância de requisitos estabelecidos pelo próprio poder tributante[385]. Na hipótese do não cumprimento dessas condições, o §1º do art. 14 do Código Tributário Nacional ("CTN") prevê a possibilidade de suspensão da imunidade, o que submeteria tais entidades, de imediato, à imposição tributária. Ressalta-se que, para fins de interpretação dos ADTs, é irrelevante se as condições são estabelecidas por lei complementar[386]; mas, sim, se tais entidades são tratadas como contribuintes pelo Estado brasileiro em virtude de uma conexão pessoal. Nesse caso, destaca-se que a legislação do IRPJ e da CSL trata como contribuintes, independentemente dos seus fins, todas as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil, inclusive, empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias ou quaisquer empresas de cujo capital participe pessoa jurídica de direito público[387].

---

[381] Cf. art. 4(1) do Decreto n. 5.799, de 7 de julho de 2006. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Ucrânia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada em Kiev, em 16 de janeiro de 2002 [doravante "**ADT-Brasil e Ucrânia (2002)**"].

[382] Nesse sentido, cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 201.

[383] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.1.2.

[384] Nesse sentido, cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 202.

[385] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, Prefácio, *in*: SILVEIRA, Ricardo Maitto da (Ed.), **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos de Qualificação e Casos Triangulares**, São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016, p. 20. Em sentido parecido, cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 267–268.

[386] Cf. SCHOUERI, Prefácio, p. 20.

[387] Cf. art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943; art. 1º da Lei n. 6.264, de 18 de novembro de 1975; art. 4º da Lei n. 7.689/1988; arts. 158 e 159 do Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018; e art. 4º da Instrução Normativa RFB n. 1.700, de 14 de março de 2017.

Tendo isso em vista, constata-se que, quanto à efetividade, *sujeito a tributo* exige sujeição tributária potencial; portanto, a pessoa pode não ter que pagar nenhum tributo, seja em virtude de uma isenção condicionada ou uma imunidade, seja pela existência de uma isenção técnica, seja pela apuração de perdas/compensação de prejuízos; mas ela se mantém sujeita à tributação porque é vista como uma contribuinte, até porque, caso não cumpra com os requisitos, sofrerá a tributação.

Analisada a *sujeição tributária* quanto à efetividade, cabe examiná-la quanto à sua extensão.

1.3.2 Da extensão de sujeito a tributo

No que diz respeito à extensão, há uma contraposição entre dois grupos de expressões para compreender *sujeito a tributo* presente nos dispositivos equivalentes ao art. 4(1) das Convenções Modelo, especialmente quando conjugado com o segundo trecho inserido nesse dispositivo na CM-OCDE de 1977, de acordo com o qual a expressão *residente de um Estado Contratante* não inclui qualquer pessoa que seja, nele, sujeita à tributação em relação somente à renda ou capital de fontes lá situadas[388].

De um lado, fala-se que *sujeito a tributo* afasta necessariamente uma sujeição tributária limitada (*limited tax liability*[389]), restrita (*restricted tax liability*[390]) ou parcial (*assujettissement partiel à l'impôt* [391]). Embora haja divergências pontuais na definição precisa de cada expressão, elas são utilizadas, comumente, para se dizer que *sujeito a tributo* presente no art. 4(1) das Convenções Modelo *não* possui o sentido de uma sujeição limitada, restrita ou parcial.

---

[388] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, p. 25.

[389] Cf., *e.g.*, OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, para. 10 dos Comentários ao art. 4(1); LANG, **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**, seç. 1.2.2 e 6.2.

[390] Embora não diretamente sobre o art. 4(1), essa expressão pode ser justificada historicamente, cf. LEAGUE OF NATIONS, Taxation of Foreign and National Enterprises: a study of the tax systems and the methods of allocation of the profits of enterprises operating in more than one country in France, Germany, Spain, the United Kingdom and the United States of America, 1932, p. 103–104.

[391] Cf., *e.g.*, OECD, Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune 1963, para. 3(b) dos Comentários aos arts. 23(A) e 23(B).

De outro lado, diz-se que *sujeito a tributo* exige uma sujeição tributária integral (*full tax liability*[392]*/intégralement assujettie à l'impôt*[393]), ampla (*comprehensive tax liability*[394]), ilimitada (*ilimited tax liability*[395]) ou irrestrita (*unrestricted tax liability*[396]). Novamente, conquanto haja divergências pontuais na definição precisa de cada expressão, elas são utilizadas, comumente, para se dizer que *sujeito a tributo* presente no art. 4(1) das Convenções Modelo possui o sentido de uma sujeição integral, ampla, ilimitada ou irrestrita.

Apesar de certo consenso em se contrapor alguma das expressões do primeiro grupo com outra do segundo, encontram-se as divergências sobre suas respectivas definições, o que leva a conclusões distintas acerca da expressão *sujeito a tributo* e, por consequência, da aplicação do teste de sujeição tributária.

Diante das diferenças, é possível separar as posições em três correntes. A primeira vê em *sujeito a tributo* uma exigência da adoção do Princípio da Universalidade (1.3.2.1). Por sua vez, a segunda corrente não demanda necessariamente que um Estado tribute seus residentes em bases universais, mas requer, ainda que implicitamente, o exame do sistema tributário para conferir acesso ao tratado apenas às pessoas sujeitas à tributação mais ampla por ele adotada (1.3.2.2). Por fim, a terceira corrente não enxerga propriamente uma limitação quanto à extensão, mas uma imposição de que o vínculo entre o Estado e a pessoa esteja de acordo com o Princípio da Residência, *i.e.*, seja *pessoal* e não *real* (1.3.2.3).

---

[392] Cf., *e.g.*, OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, para. 10 dos Comentários ao art. 4(1); LANG, **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**, seç. 1.2.2 e 6.2.

[393] Cf., *e.g.*, OECD, Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune 1963, para. 3 dos Comentários ao art. 4; MALHERBE, **Droit Fiscal International**, p. 41.

[394] Cf., *e.g.*, OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, para. 10 dos Comentários ao art. 4(1); BAKER, **Double Taxation Conventions: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (loose leaf format)**, p. 4–2/2; OBUOFORIBO, Belema, Chapter 10: Residence, *in*: OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema (Orgs.), **Roy Rohatgi on International Taxation**, Amsterdam: IBFD, 2018, v. 1: Principles, seç. 10.2.2.1.

[395] Cf., *e.g.*, LANG, Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers from the Viewpoint of Tax Treaty Law, p. 597.

[396] Embora não diretamente sobre o art. 4(1), essa expressão pode ser justificada historicamente, cf. LEAGUE OF NATIONS, Taxation of Foreign and National Enterprises, 1932, p. 103–104.

1.3.2.1 Sujeito a tributo como sujeição à tributação em bases universais

Para PHILIP BAKER, *sujeito a tributo* exige a tributação em bases universais[397]. Embora o autor não discorra muito a respeito, é possível cogitar dois argumentos para sustentar essa visão.

Em primeiro lugar, a literalidade do segundo trecho do art. 4(1) das Convenções Modelo atende essa visão: "*[e]sse termo* [residente de um Estado Contratante], *contudo, não inclui qualquer pessoa que esteja sujeita à tributação nesse Estado apenas relativamente a rendimentos de fontes nele situadas*". Ora, se a expressão *residente de um Estado Contratante* não inclui qualquer pessoa que seja, nele, sujeita à tributação em relação somente à renda ou capital de fontes lá situadas, então, *a contrario sensu*, haveria uma exigência no sentido de que, para ser considerado nele residente, far-se-ia necessária a sujeição à tributação em fontes estrangeiras[398].

Em segundo lugar, é possível construir um argumento histórico ao se pinçar a primeira vez que uma organização internacional discutiu, ainda que lateralmente, o significado de *sujeito a tributo* sob a perspectiva do Estado da Residência. No relatório de 1932 da Liga das Nações sobre a tributação de empresas nacionais e estrangeiras[399], ao se discorrer sobre o sistema de tributação da renda alemão da época, menciona-se uma segregação entre sujeição tributária restrita (*restricted*) e irrestrita (*unrestricted liability to tax*)[400]. Basicamente, o contribuinte estaria sujeito à tributação irrestrita caso determinada conexão pessoal fosse preenchida (domicílio ou lá residir por mais de seis meses, para indivíduos; e local de direção, para pessoas jurídicas)[401]. Nesse caso, toda a renda do contribuinte poderia ser considerada, independentemente do local da fonte ou de já ter sido tributada por outro país[402]. Por sua vez, se nenhuma daquelas conexões pessoais estivesse presente, então surgiria a sujeição tributária *restrita*, a qual abrangeria apenas renda oriunda de determinadas fontes alemãs[403]. Portanto, poder-se-ia argumentar que a origem de *sujeito*

---

[397] Cf. BAKER, **Double Taxation Conventions: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (loose leaf format)**, p. 1-2/3 e 4-2/2. Na mesma linha, mas sem debater a respeito, cf. RAAD, Dual Residence, p. 241; OLIVIER, Timothy Borg, Developments in the Analysis of the Tie-Breaker Rules for Individuals Under Article 4(1) OECD, **Intertax**, v. 45, n. I, p. 82–102, 2017, p. 82.
[398] Nessa linha, cf. ANDRADE, Dupla Residência de Empresas: Repercussões e Soluções no âmbito da CM-OCDE, p. 265.
[399] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Taxation of Foreign and National Enterprises, 1932.
[400] Cf. *Ibid*., p. 103.
[401] Cf. *Ibid*., p. 103–104.
[402] Cf. *Ibid*., p. 104.
[403] Cf. *Ibid*.

a tributo levaria ao entendimento da necessidade de se exigir uma conexão pessoal atrelada a uma tributação em bases universais.

O problema dessa linha de raciocínio é que jamais um Estado poderia adotar, para seus residentes, a tributação em bases territoriais[404]. Basta dizer que, até a edição da Lei n. 9.249/1995, o Brasil estabelecia, para pessoas jurídicas aqui residentes, a tributação em bases territoriais[405] e já gozava de uma rede de ADTs[406] com dispositivos equivalentes ao art. 4(1) das Convenções Modelo[407], sem que jamais se cogitasse a exclusão de tais pessoas como residentes para fins dos ADTs. Ressalta-se, porém, que, até 1995, apenas o ADT com as Filipinas (1983)[408] tinha o segundo trecho do art. 4(1). Por outro lado, mesmo após 1995, somente outros três ADTs o incluem[409]. A bem da verdade, essa posição brasileira refletia a sua manifestação feita em relação a esse segundo trecho, em 1997, que perdurou até a CM-OCDE de 2017[410].

De qualquer modo, nem mesmo se pode dizer que teria algum efeito prático a inclusão do segundo trecho do art. 4(1) em comparação a tratados que o excluem. Conforme explica ROBERT COUZIN, simplesmente não se extraí qualquer consistência nesse sentido a ponto de gerar alguma relevância para fins de se afirmar que se deve exigir o Princípio da Universalidade[411].

Dessa forma, apesar dos argumentos a favor, a existência de Estados optantes pela tributação em bases territoriais para seus residentes cria inevitavelmente a necessidade de se

---

[404] No mesmo sentido, cf. LANG, Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers from the Viewpoint of Tax Treaty Law, p. 597; VANN, Chapter 7: "Liable to Tax" and Company Residence under Tax Treaties, seç. 7.4.2.2; ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 253; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 149.

[405] Para uma análise histórica, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio, Territorial and Worldwide Taxation in Brazil, *in*: ISMER, Roland; REIMER, Ekkehart; WALDHOFF, Christian (Orgs.), **Territorialität und Personalität: Festschrift für Moris Lehner zum 70. Geburstag**, Köln: Ottoschmidt, 2019, p. 95–110.

[406] Sobre a evolução da rede de ADTs assinados pelo Brasil, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, Contribuição à História dos Acordos de Bitributação: a Experiência Brasileira, **Direito Tributário Atual**, v. 22, p. 267–287, 2008.

[407] Cf. ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976); ADT-Brasil e França (1972); ADT-Brasil e Bélgica (1972 e 2002); ADT-Brasil e Dinamarca (1974 e 2011); ADT-Brasil e Espanha (1974); ADT-Brasil e Áustria (1975); ADT-Brasil e Suécia (1975); ADT-Brasil e Itália (1978); ADT-Brasil e Luxemburgo (1978); ADT-Brasil e Argentina (1982 e 2017); ADT-Brasil e Noruega (1980 e 2014); ADT-Brasil e Equador (1983); ADT-Brasil e Filipinas (1983); ADT-Brasil e Canadá (1984); ADT-Brasil e Eslováquia e República Tcheca (1986); ADT-Brasil e Hungria (1986); ADT-Brasil e Índia (1988 e 2013); ADT-Brasil e Coreia do Sul (1989 e 2015); ADT-Brasil e Países Baixos (1990); ADT-Brasil e China (1991).

[408] Cf. art. 4(1) do ADT-Brasil e Filipinas (1983).

[409] Cf. art. 4(1) dos seguintes tratados: ADT-Brasil e Finlândia (1996); ADT-Brasil e Peru (2006); ADT-Brasil e Suíça (2018).

[410] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998, p. 279; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. P(4).

[411] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.4.1.

fazerem ressalvas quanto à leitura de *sujeito a tributo* como sujeição à tributação em bases universais. É daí que surge a segunda corrente.

1.3.2.2 Sujeito a tributo como sujeição à tributação mais ampla possível

Quando defrontados com a possibilidade de um Estado optar pela tributação em bases territoriais para (parte de) seus residentes, autores como KLAUS VOGEL tomam cuidado ao dizer que o art. 4(1) das Convenções Modelo "muitas vezes" exige a sujeição à tributação em bases universais[412]; ou seja, nem sempre. No entanto, afirma que é preciso estar sujeito à tributação mais ampla possível[413].

Embora alguns dos Comentários da CM-OCDE e da CM-ONU[414] permitam extrair outra posição, parece que, hoje, eles seguem, de uma maneira geral, esta corrente.

Se o laconismo sobre isso ou uma indicação à corrente do vínculo pessoal foi a marca dos Comentários da CM-OCDE de 1963, os quais apenas relacionavam a sujeição tributária integral às conexões pessoais, sem qualquer menção a uma tributação em bases universais[415], com a inclusão do segundo trecho na CM-OCDE de 1977, a literalidade do art. 4(1) levaria a exigência do Princípio da Universalidade. Apesar disso, os Comentários da CM-OCDE de 1977 foram claros no sentido de que o objetivo dessa inserção foi apenas de afastar a aplicação dos ADTs nos casos de pessoas que, conquanto domiciliadas alhures, fossem consideradas residentes para fins domésticos e sujeitas parcialmente à tributação (*e.g.*, regimes de tributação de diplomatas e cônsules)[416]. Tanto é assim que a posição brasileira ao segundo trecho falava que o Brasil preferia deixar o tratamento de diplomatas e cônsules à legislação doméstica[417], até porque a legislação brasileira não só isenta servidores estrangeiros que trabalham no Brasil, como também os considera, em regra, não residentes

---

[412] VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 229.
[413] Cf. *Ibid*.
[414] Cf., *e.g.*, OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, para. 3 e 10 dos Comentários ao art. 4.
[415] Cf. *Ibid*.
[416] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, para. 8 dos Comentários ao art. 4. Sobre o assunto, cf. RAAD, Kees Van, 2008 OECD Model: Operation and Effect of Article 4(1) in Dual Residence Issues under the Updated Commentary, **Bulletin for International Taxation**, v. 63, n. 5, p. 187–190, 2009, p. 188–189; DIRKIS, Michael, Chapter 6: The Expression "Liable to Tax by Reason of His Domicile, Residente" Under Art. 4(1) of the OECD Model Convention, *in*: **Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law**, Amsterdam: IBFD, 2010, seç. 6.5.3; PIJL, Hans, The Excluded Resident and the Term "Law"/"Laws" in Article 4 of the OECD Draft (1963) and OECD Model (1977/2010), **Bulletin for International Taxation**, v. 66, n. 1, p. 3–25, 2012.
[417] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998, p. 279.

no País[418]. A partir disso, verifica-se que a exceção concebida pela OCDE se encaixa numa espécie de análise entre um sistema de referência (*i.e.*, sujeição mais ampla possível) e a existência de regimes que fujam à regra.

Essa inserção, porém, não ganhou inicialmente a adesão da CM-ONU, pois, diante da contraposição entre literalidade e teleologia, a CM-ONU de 1980 preferiu não adotar o segundo trecho do art. 4(1)[419]. Afinal, segundo os Comentários da CM-ONU de 1980, poder-se-ia gerar um impacto para além de meros regimes de tributação de diplomatas e cônsules, alcançando Estados optantes pela tributação em bases territoriais para seus residentes[420]. Portanto, ao verem o sentido da primeira corrente a partir a literalidade do segundo trecho do art. 4(1), a CM-ONU de 1980 optou por não o incluir.

De modo a deixar claro que não seria o objetivo seguir a primeira corrente, os Comentários da CM-OCDE de 1992 passaram a ressalvar que o segundo trecho do art. 4(1) não deveria ser entendido como uma exclusão dos residentes de países que adotassem a tributação em bases territoriais para residentes[421]. Ressalva essa que persiste hoje, conforme se encontra nos Comentários da CM-OCDE de 2017[422], e que aparentemente permitiu a mudança de opinião da ONU para que incluísse o referido trecho em sua convenção modelo em 1999[423].

Por outro lado, os Comentários da CM-OCDE – seguidos pelos Comentários da CM-ONU[424] – incluíram mais dois grupos de pessoas que justificariam a adoção do segundo trecho do art. 4(1), os quais também parecem pressupor um exame da tributação mais ampla possível em contraposição àquela gozada por tais grupos.

Inspirado no relatório de 1986 intitulado *Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies*[425], os Comentários da CM-OCDE de 1992 afirmaram que o segundo

---

[418] Cf. art. 5º da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964, art. 30 da Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988 e art. 20 do RIR/2018. Sobre o assunto, cf. BELLAN, Daniel Vitor, **Direito Tributário Internacional: Rendimentos de Pessoas Físicas nos Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação**, São Paulo: Saraiva, 2010, p. 415–420.

[419] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 20, 52 e 54.

[420] Cf. *Ibid*., p. 54.

[421] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992, para. 8 dos Comentários ao art. 4.

[422] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 8.3 dos Comentários ao art. 4(1).

[423] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 3 e 4 dos Comentários ao art. 4(1).

[424] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 4 dos Comentários ao art. 4(1).

[425] Cf. OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986), p. R(5)-13.

trecho do art. 4(1) afastaria a aplicação dos ADTs para sociedades residentes num Estado conforme sua lei doméstica, mas que fossem detidas por residentes em outro Estado e beneficiadas, no primeiro Estado, por um regime tributário que não abarcasse a renda estrangeira[426]. Ou seja, além dos regimes de tributação de diplomatas e cônsules, o segundo trecho do art. 4(1) também serviria para combater uma sociedade *offshore* interposta[427], mas não para afastar a abrangência de residentes de um Estado optante pela tributação em bases territoriais para seus residentes.

Em 2008, os Comentários da CM-OCDE incluíram uma terceira razão para a aplicação do segundo trecho do art. 4(1) que seria afastar as pessoas jurídicas e outras pessoas que não se submeteriam à mais ampla sujeição tributária num Estado porque elas, embora lá residentes nos termos da lei doméstica, foram consideradas residentes num outro Estado em razão do tratado entre eles[428].

Com efeito, constata-se que os Comentários da OCDE e da ONU enxergam a aplicação do segundo trecho do art. 4(1) das Convenções Modelo para três classes de pessoas[429]: (*i*) diplomatas e cônsules; (*ii*) sociedades *offshores* interpostas que gozem de um regime tributário que afaste a tributação de renda estrangeira[430]; e (*iii*) pessoas que, conquanto residentes em determinado Estado nos termos da lei doméstica, forem consideradas residentes num terceiro Estado em razão do tratado entre eles. Embora se possa analisar cada uma das três classes de pessoas – o que inclusive se fará quanto a última delas no tópico 4.3, *infra* –, o objetivo aqui é apenas deixar claro que *jamais* a expressão *sujeito a tributo*, mesmo quando combinada com o segundo trecho do art. 4(1), teve o condão de afastar residentes num Estado que conjugasse o Princípio da Residência com o da territorialidade pura; portanto, é evidente que os Comentários da OCDE e da ONU não seguem a primeira corrente. Ao mesmo tempo, existe uma certa contraposição entre um sistema de referência (leia-se: a sujeição à tributação mais ampla possível) e a sujeição das referidas três classes de pessoas.

Essa linha de raciocínio encontra repercussão em decisões internacionais, como se deu no conhecido "Caso CROWN FOREST INDUSTRIES" julgado pelo Supremo Tribunal do

---

[426] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992, para. 8 dos Comentários ao art. 4.
[427] Para considerações sobre o terceiro interposto antes dessa inclusão, cf. SCHOUERI, **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**, p. 143–145.
[428] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 8.2 dos Comentários ao art. 4.
[429] Cf. OBUOFORIBO, Chapter 10: Residence, seç. 10.2.5.
[430] Para críticas a essa posição, cf. SEPÚLVEDA, **Residence in Tax Treaties**, p. 81.

Canadá (*Supreme Court of Canada*)[431]. Nos anos de 1987-1989, a empresa CROWN FOREST, residente no Canadá, pagou royalties em razão do uso de barcos da empresa *Norsk Pacific Steamship Company Limited* (NORSK), constituída nas Bahamas, mas com sede social e local de direção nos EUA. Embora a NORSK só declarasse imposto de renda nos EUA, ela apenas poderia estar lá sujeita à tributação se a renda fosse ligada ao seu negócio conduzido no país, e ela desfrutava de uma isenção que abrangia os royalties recebidos da CROWN FOREST. Por sua vez, dada a tributação canadense, a CROWN FOREST reteve na fonte 10% (e não 25%) de imposto sobre os pagamentos dos royalties, já que entendeu pela aplicabilidade do art. 12 do ADT entre Canadá e EUA (1980)[432] pelo fato de considerar que a NORSK seria residente nos EUA. No entanto, em virtude do questionamento do fisco canadense que entendeu pela não aplicação do tratado por não considerar a NORSK residente nos EUA, coube ao Supremo Tribunal do Canadá resolver o entrave. Conquanto não seja o argumento principal – conforme se verá no tópico 1.4.1, *infra* –, o Tribunal defendeu que o art. 4(1) do referido ADT exigiria uma sujeição à tributação em bases universais[433] porque essa seria a *sujeição mais ampla* estabelecida pelos EUA, o que não se verificaria no caso[434].

Em que pese seja a posição dos Comentários das Convenções Modelo, de parte da doutrina e haja decisões judiciais nesse sentido, a sujeição mais ampla encontra três problemas.

Primeiro, as bases tributárias de cada país variam bastante, sendo, portanto, mais ou menos amplas[435]. Dificilmente, toda a renda tal concebida pelo sistema SHS é alcançada[436]. Basta pensar, por exemplo, nas variações existentes quanto às rendas imputadas, rendas de loteria, rendas de controladas/coligadas etc. Ao mesmo tempo, são estabelecidas isenções técnicas e as mais variadas formas de benefícios fiscais. Diante disso, ou o exame se dará

---

[431] Cf. CANADÁ, Supreme Court of Canada, Crown Forest Industries Ltd. v. Canada, 1995 CanLII 103 (SCC), [1995] 2 SCR 802.
[432] Cf. Convention between Canada and the United States of America with respect to taxes on income and on capital (26 September 1980), Treaties IBFD.
[433] Para uma crítica sobre isso, especialmente, quanto à vontade das partes, cf. WARD, David A. *et al*, A Resident of a Contracting State for Tax Treaty Purposes: A Case Comment on Crown Forest Industries, **Canadian Tax Journal**, v. 44, n. 2, p. 408–424, 1996, p. 417 e ss. Para demais comentários ver também VANN, Chapter 7: "Liable to Tax" and Company Residence under Tax Treaties, seç. 7.4.1.2.
[434] Cf. CANADÁ, Crown Forest Industries Ltd. v. Canada, 1995 CanLII 103 (SCC), [1995] 2 SCR 802, para. 40 e 68(3).
[435] Nesse sentido, mas em outro contexto, cf. GALEA, Rachel, The Meaning of "Liable to Tax" and the OECD Reports: Their Interaction and Ambiguous Interpretation, **Bulletin for International Taxation**, v. 66, n. 6, 2012, seç. 3.2.2.1.
[436] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.4.2.

apenas pelo Estado que seria da residência ou dificilmente o outro Estado conseguiria saber, ao examinar o sistema jurídico daquele Estado, qual a sujeição tributária mais ampla.

Segundo, existe uma variação interna da base tributária num país. Ela pode variar conforme a pessoa: se é, por exemplo, uma pessoa física, uma pessoa jurídica ou uma entidade despersonalizada, mas que constitua uma unidade econômica. Além do recorte da pessoa, pode ela ainda estar submetida a diferentes regimes de tributação, variando em razão da origem da renda (*e.g.*, proveniente do exterior ou de dentro do país), da natureza do rendimento (*e.g.*, dividendos ou ganho de capital), da atividade realizada (*e.g.*, bancos ou seguradoras) etc. Basta dizer que, no Brasil, um indivíduo pode praticar suas atividades por meio da pessoa física, valendo-se do livro-caixa, ou pode assim o fazer ao constituir uma pessoa jurídica. Ao se utilizar de uma pessoa jurídica, esta poderá optar – a depender do tamanho da receita bruta, da atividade exercida e de outros fatores – pela tributação via Simples Nacional, lucro presumido ou ainda via lucro real. Mesmo no lucro real, a alíquota da CSL, por exemplo, varia conforme a atividade, pois bancos e seguradoras se submetem a alíquotas agravadas[437]. Desse modo, mesmo que as partes conhecessem muito bem as legislações domésticas umas das outras, seria, no mínimo, árdua e incerta a posição pela sujeição tributária mais ampla[438].

Terceiro, necessariamente, em virtude do problema anterior, o exame da sujeição tributária mais ampla se confrontaria com a noção de que *sujeito a tributo* possui o sentido de sujeição potencial. Dada a constatação de que, quanto à efetividade, *sujeito a tributo* possui o sentido de *sujeição potencial*, as isenções materiais ou pessoais não afastam o acesso aos ADTs[439]. Desse modo, a visão da sujeição tributária mais ampla implicaria, no limite, a negação de benefícios dos ADTs porque uma pessoa goza de certa isenção, ao passo que outra não. E, mesmo nos casos de regimes preferenciais, por mais tentador que seja se valer da sujeição tributária mais ampla, não faria sentido recorrer a ele só para alguns casos e não para outros[440]. Portanto, não é consistente com o sentido de sujeição potencial a defesa pela sujeição tributária mais ampla.

---

[437] Cf., *e.g.*, art. 32 da Emenda Constitucional n. 103, de 12 de novembro de 2019 e art. 1º da Lei n. 14.183, de 14 de julho de 2021.

[438] No mesmo sentido, mas com ênfase em vários exemplos canadenses, cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.4.2.

[439] Cf. LANG, Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers from the Viewpoint of Tax Treaty Law, p. 598.

[440] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.4.3. Em sentido semelhante, cf. SANGHAVI, Dhruv, Tax Treaty Entitlement Issues Concerning Dual Residents, **Intertax**, v. 42, n. 10, p. 604–614, 2014, p. 607.

Em razão desses problemas, há uma corrente que defende – corretamente – a inexistência de uma limitação, quanto à extensão, acerca da base a que potencialmente a pessoa esteja sujeita, mas uma exigência quanto à natureza do vínculo entre o Estado e essa pessoa.

1.3.2.3 Sujeito a tributo como vínculo pessoal (Princípio da Residência): sem limite quanto à extensão

Embora não se encontre uma limitação quanto à extensão, no sentido de se exigir uma sujeição mais ampla possível ou necessariamente em bases universais, existe uma vinculação ao Princípio da Residência. Afinal, somente um elemento de conexão pessoal (domicílio, residência, permanência duradoura, local de direção, sede etc.) revela um vínculo mais próximo entre a pessoa e o Estado, de tal sorte que este possui a aptidão de captar a capacidade contributiva quanto a fatos ocorridos, inclusive, fora do seu território[441]. Essa aptidão, porém, não se traduz necessariamente em impor a tributação em bases universais como defendido pela primeira corrente, já que pode o Estado decidir pela tributação conforme a territorialidade pura.

Ao mesmo tempo, a diferença da territorialidade pura em relação à tributação em bases universais pode ser vista como uma mera isenção de fontes estrangeiras. Para a segunda corrente que defende o sentido da sujeição à tributação mais ampla possível, essa diferença pode ter relevância caso o Estado adote, como regra, a tributação em bases universais, mas a afaste para certas pessoas. Contudo, há aqui não só uma simplificação das bases tributárias de cada país e da base do próprio país em análise, mas também transforma, quanto a efetividade, o sentido de *sujeito a tributo* como uma sujeição efetiva, já que se exige a sujeição de fontes estrangeiras. Portanto, deve-se deixar de lado também a segunda corrente.

Mesmo concordando com os afastamentos da primeira e da segunda corrente, MICHAEL LANG levanta um argumento que poderia, à primeira vista, afastar a mera observância ao Princípio da Residência[442]. Apesar de exigir uma relação próxima, mas sem

[441] Cf. SCHOUERI, Princípios no Direito Tributário Internacional, p. 335 e ss. Em sentido contrário, apesar de não adentrar o mérito, sustenta maior abrangência no sentido de que basta impor uma sujeição tributária plena, independentemente do vínculo, cf. CARVALHO, O Escopo Subjetivo de Aplicação dos Acordos para evitar a dupla tributação: a Residência, p. 169.

[442] Cf. LANG, Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers from the Viewpoint of Tax Treaty Law, p. 598.

falar nele especificamente, LANG afirma que, em países com tributação em bases territoriais, não se poderia dizer que as pessoas estejam sujeitas a tributo em virtude do domicílio, residência, local de direção ou qualquer outro critério de natureza similar[443]. Afinal, tanto pessoas "domésticas" quanto "estrangeiras" seriam "igualmente" abrangidas em relação a sua renda doméstica[444].

Essa posição parece contrapor, erroneamente, o Princípio da Fonte e o Princípio da Residência[445]. Vale aqui a distinção: o Princípio da Residência pode estar ou não conjugado com o Princípio da Fonte. Se estiver, então significa que estão sujeitos à tributação os residentes com base na renda auferida no mesmo território. Por sua vez, se o Princípio da Residência estiver conjugado com o Princípio da Universalidade (que realmente se contrapõe ao da Fonte), então ficam sujeitos à tributação os residentes, independentemente da origem da renda[446].

É importante deixar claro que não é um mero jogo de palavras dizer que, na situação dos residentes, conjuga-se o Princípio da Residência com o da Fonte, ao passo que, no caso dos não residentes, há somente o Princípio da Fonte. Afinal, conquanto LANG esteja certo ao falar que residentes e não residentes ficam sujeitos à tributação da renda derivada num dado território, elas não ficam sujeitas da mesma forma, tampouco sob os mesmos fundamentos.

No âmbito do Princípio da Residência, seja conjugado com o da Fonte ou com o da Universalidade, em razão da relação mais estreita com o Estado, existe maior pessoalidade na sujeição tributária, a qual permite, por exemplo, a dedução de despesas como saúde e educação, ou ainda, a possibilidade de confrontar lucros de determinadas operações com prejuízos de outras. Ou seja, a tributação do residente envolve, em alguma medida, a mensuração de um acréscimo patrimonial.

Por sua vez, o emprego do Princípio da Fonte só pode ser aplicado sozinho para não residentes, pois, nesse caso, busca-se essencialmente a renda produto. É, por isso, que, em regra, a tributação se dá sob a renda bruta, já que não há relação próxima o suficiente para que se conheça a existência e a quantidade das despesas. Ademais, mesmo nos casos de tributação em virtude de estabelecimento permanente, a averiguação do acréscimo

---

[443] Cf. *Ibid*.
[444] *Ibid*.
[445] Embora não sobre o art. 4(1), mas também contrapondo erroneamente tais Princípios, cf. TEIXEIRA, A residência das Pessoas Jurídicas no Direito Tributário brasileiro: art. 75 do Código Civil, p. 178.
[446] Cf. SCHOUERI, Princípios no Direito Tributário Internacional, p. 355.

patrimonial volta-se ao *negócio* ali conduzido e não à pessoa; levam-se em conta somente os lucros e as despesas conexas à condução desse negócio.

Portanto, mesmo em Estados que adotam a tributação em bases territoriais para seus residentes, estes não ficam sujeitos à tributação nem da mesma forma, nem sob os mesmos fundamentos, quando comparados com os não residentes.

Assim, o teste de sujeição tributária exige que a legislação doméstica do Estado, em virtude de fatores de conexão pessoal, sujeite a pessoa à tributação, pois são tais fatores que, respaldados pelo Direito Internacional, podem ser usados para se atribuir a sujeição integral e não porque essa pessoa precisa estar sujeita à tributação ilimitada[447]. *Sujeição integral* aqui não se refere à tributação em bases universais, tampouco à tributação mais ampla possível. É uma perspectiva de jurisdição, já que a pessoa está sujeita integralmente a sua jurisdição. E a única maneira de isso ocorrer se dá mediante um vínculo pessoal. Portanto, a noção de *residente de um Estado Contratante* baseia-se em a pessoa guardar um nexo com o Estado de tal maneira que ela se encontre completamente sujeita a sua jurisdição, sem que ela precise estar sujeita à tributação em bases universais[448]. De fato, um vínculo pessoal torna apto, sob a perspectiva do Direito Internacional, a sujeição à tributação em bases universais, mas não se faz necessária que seja essa a extensão da sujeição.

Por mais que haja um argumento no sentido de que, por exemplo, a bitributação residência-fonte só ocorreria caso o Estado da Residência adotasse o Princípio da Universalidade, historicamente, os documentos que conduziram à formação da CM-OCDE de 1963 viam em *sujeito a tributo* uma *sujeição tributária integral* no sentido de um vínculo pessoal sem propriamente exigir uma tributação em bases universais ou mais ampla.

Realmente, conforme referido no tópico 1.3.2.1, *supra*, o primeiro relatório encontrado a discutir *sujeito a tributo* foi o relatório de 1932 da Liga das Nações sobre a tributação de empresas nacionais e estrangeiras[449], a partir do qual se poderia afirmar que *sujeito a tributo* levaria ao entendimento da necessidade de se exigir uma conexão pessoal atrelada a uma tributação em bases universais.

Contudo, já nas convenções modelo do México e de Londres de 1946, a sujeição tributária foi distinguida entre pessoal e impessoal, sendo a primeira baseada em fatores de conexão ligados ao próprio contribuinte (nacionalidade, domicílio, residência etc.), ao passo

[447] No mesmo sentido, cf. WARD *et al*, A Resident of a Contracting State for Tax Treaty Purposes: A Case Comment on Crown Forest Industries, p. 422.
[448] Cf. GRAAF; PÖTGENS, Worrying Interpretation of "Liable to Tax", p. 173.
[449] LEAGUE OF NATIONS, Taxation of Foreign and National Enterprises, 1932.

que a última seria justificada independentemente do status pessoal do beneficiário[450]. Daí poderia haver uma bitributação devido à cumulação da sujeição tributária pessoal e impessoal, uma vez que pessoas (inclusive estrangeiros) com domicílio tributário num país *geralmente* se sujeitam à tributação de fontes domésticas e estrangeiras[451].

No mesmo sentido, os relatórios do GT n. 2 da OECE definiam *sujeição tributária integral* como uma conexão pessoal, enquanto a *sujeição tributária parcial* seria aquela que independeria de qualquer conexão pessoal[452]. Tanto é assim que, em 1958, o relatório geral da própria OECE dispõe que, no artigo sobre domicílio tributário, são considerados como *residente de um Estado* os indivíduos ou as pessoas jurídicas que, nos termos da lei doméstica daquele Estado, estão sujeitos à tributação em virtude de *conexões pessoais* existentes com tal Estado[453]. E exatamente na mesma linha, a introdução da CM-OCDE de 1963 afirma que o art. 4 define como *residente de um Estado Contratante* indivíduos e outras pessoas que, nos termos da legislação doméstica do Estado, são sujeitas à tributação em virtude de elementos de *conexão pessoais* que possam ter[454].

Tendo isso em vista, verifica-se que, quanto à extensão, *sujeito a tributo* não exige a tributação em bases universais, tampouco a tributação em bases mais ampla, mas sim a existência de um vínculo pessoal, pois só este é apto a sujeitar integralmente uma pessoa à jurisdição de um Estado.

Não é à toa daí que os fatores de conexão indicados pelo teste de sujeição tributária guardem a natureza pessoal como elemento em comum. É deles que se passa a tratar.

---

[450] Cf. LEAGUE OF NATIONS, London and Mexico Model Tax Conventions, 1946, p. 8.
[451] Cf. *Ibid*., p. 8 e 11.
[452] OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 1st October 1956). FC/WP2 (56)1, p. 1; OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Third Report on the concept of the Fiscal Domicile (on 16th September 1957). FC/WP2(57)2, p. 2; OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3, p. 4–5; OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxembourg): Final Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 9th January, 1958). FC/WP2(58)1, p. 5; OEEC, Fiscal Committee: Draft Report by the Fiscal Committee on its Activities (Note by the Secretariat). FC(58)2, 1958, p. 12; OEEC, Fiscal Committee: Draft Report by the Fiscal Committee on its Activities (Note by the Secretariat). FC(58)2(1st Revision), p. 11.
[453] Cf. OEEC, First Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation, p. 20.
[454] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 11.

1.4 DOS FATORES DE CONEXÃO: "EM VIRTUDE DO SEU DOMICÍLIO, RESIDÊNCIA, LOCAL DE DIREÇÃO, [LOCAL DE CONSTITUIÇÃO] OU QUALQUER OUTRO CRITÉRIO DE NATUREZA SIMILAR"

O teste de sujeição tributária não faz uma remissão à legislação doméstica sem qualquer limitação. Exige-se uma *sujeição tributária* que seja *em virtude* de um fato de conexão *pessoal*.

No decorrer do tópico 1.3, *supra*, demonstrou-se que essa *sujeição tributária*, quanto à efetividade, é meramente potencial e, quanto à extensão, inexiste restrição. A essa conclusão, porém, só se alcançou porque se considerou a *existência de um vínculo concreto pessoal*. De um lado, afastou-se a corrente da sujeição teórica, uma vez que a pessoa precisa ser considerada contribuinte, de sorte a se encontrar submetida à legislação tributária do Estado em questão; exige-se um *vínculo concreto*. De outro lado, ainda que ausente limite quanto à extensão, constatou-se a submissão ao Princípio da Residência, pois, caso contrário, sequer haveria distinção no tratamento entre não-residentes e residentes: uns seriam tomados pelo outro como se não houvesse distinção; não basta qualquer vínculo concreto, deve ele ser *pessoal*. Nessa mesma linha, a expressão *em virtude do seu domicílio, residência, local de direção, [local de constituição] ou qualquer outro critério de natureza similar* atesta a interpretação de que se exige um vínculo concreto pessoal. Esse será o objeto do tópico 1.4.1.

Posteriormente, faz-se necessário tecer breves considerações sobre os fatores de conexão indicados pelas Convenções Modelo, pois eles não só configuram exemplos daqueles aptos a satisfazer o teste de sujeição tributária, como é preciso discorrer mais detidamente do *local de direção* e do *local de constituição*. Apesar de *domicílio* e *residência* serem amplos o suficiente para abranger todos os vínculos de natureza pessoal, as Convenções Modelo ainda indicam o *local de direção*, a qual possui a peculiaridade tanto de servir como uma conexão *pessoal* quanto *real*, pois, em algumas legislações, ao ser conjugada com uma instalação fixa, sujeita um *não* residente à tributação – o que justifica a necessidade de incluí-la expressamente como fator de conexão. Por sua vez, conquanto não encontre paralelo nas CM-OCDE, desde 1999, as CM-ONU fizeram questão de acrescentar o *local de constituição*, o qual, embora controverso, deve ser visto como fator de conexão

pessoal, que não precisa ser expressamente inserido no art. 4(1) [455]. Esse será o objeto do tópico 1.4.2.

1.4.1 Da exigência de um vínculo concreto pessoal

A interpretação de *sujeito a tributo* deve ser conjugada com a expressão *em virtude de*, tendo em vista os fatores de conexão indicados, os quais guardam um sentido comum que, embora seja amplo suficiente para abranger sentidos particulares, limita a remissão à legislação doméstica. Desse modo, exige-se (*i*) uma conexão *concreta* apta a ensejar uma sujeição com base num vínculo pessoal, a qual (*ii*) não admite qualquer sentido de domicílio, residência ou local de direção, mas somente de natureza *pessoal*.

O teste de sujeição tributária (*i*) não se refere a uma sujeição tributária em abstrato, mas *concreto*, pois se dá *em virtude* de determinados fatores de conexão[456]. Por isso, cada fator deve ser interpretado *com referência à legislação doméstica*[457]. Afinal, só assim é possível saber se, *em virtude* de certo fator de conexão, a pessoa está ali sujeita à tributação.

A esse respeito, vale retomar o Caso CROWN FOREST INDUSTRIES julgado pelo Supremo Tribunal do Canadá[458]. Embora, no tópico 1.3.2.2, *supra*, tenha sido abordado o argumento da sujeição mais ampla para não considerar a NORSK residente nos EUA no bojo do ADT entre Canadá e EUA (1980)[459], o argumento principal foi no sentido de que ela estava lá sujeita à tributação *em virtude* da sua condução de comércio/negócios nos EUA e não em razão do seu local de direção[460]. Era, portanto, uma sujeição à tributação de um não residente pelos rendimentos atribuíveis aos negócios lá realizados. Além de a própria base legal americana voltar-se expressamente a uma empresa estrangeira que lá conduzisse negócios[461], a NORSK gozava de uma isenção devido à *reciprocidade* de tratamento[462]. Ora, a isenção só surge porque as empresas de transporte internacional *residentes* nos EUA

---

[455] Embora não seja expressamente indicado pelas CM-OCDE, ele o é pelas CM-ONU desde 1999, cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 1 dos Comentários ao art. 4.
[456] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.2.
[457] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 230.
[458] Cf. CANADÁ, Crown Forest Industries Ltd. v. Canada, 1995 CanLII 103 (SCC), [1995] 2 SCR 802.
[459] Cf. Convention between Canada and the United States of America with respect to taxes on income and on capital (26 September 1980), Treaties IBFD.
[460] Cf. CANADÁ, Crown Forest Industries Ltd. v. Canada, 1995 CanLII 103 (SCC), [1995] 2 SCR 802, para. 23, 25, 28 e 34.
[461] Cf. *Ibid*., para. 7.
[462] Cf. *Ibid*., para. 6 e 48.

gozam de isenção em Bahamas; logo, necessariamente a reciprocidade parte da premissa de que a NORSK não era considerada sua residente pelos EUA.

É preciso, assim, examinar *com referência à legislação doméstica*. Afinal, há situações em que até mesmo cumprindo com a conexão pessoal prescrita pela legislação doméstica, excepciona-se seu tratamento como residente. A esse respeito, cita-se o exemplo das *sociedades plataformas* (*plataformas de inversión*) do Chile, as quais eram sociedades anônimas criadas para servirem de base de investimentos fora do seu território, envolvendo investidores estrangeiros[463]. Embora fossem constituídas no Chile – o que, num primeiro momento, satisfaria a conexão para a tributação como residentes[464] –, eram expressamente consideradas não residentes, sendo tributadas como tais[465]. Dessa forma, conquanto esse regime já tenha sido revogado[466], permite exemplificar uma situação em que a própria legislação doméstica trata como não residente, apesar de preencher a mesma conexão pessoal que os residentes, o que levava ao não preenchimento do teste de sujeição tributária dos ADTs concluídos pelo Chile[467].

No entanto, a referência à legislação doméstica (*ii*) não torna, para fins dos ADTs, uma remissão em branco no sentido de se aceitar qualquer pessoa como residente num país só porque este diz que o é. Ressalta-se que, no Caso AZADI BACHAO, o Supremo Tribunal da Índia chegou a dizer que cada Estado possui a autoridade de determinar quem será nele considerado residente; sendo assim, caso as autoridades de um Estado determinem que certa pessoa é ali residente, então o outro Estado precisa aceitar[468]. Entretanto, a premissa não leva à conclusão. De fato, cada país é soberano para tratar determinada pessoa como ali residente. O próprio exame histórico da remissão à lei doméstica, feito no tópico 1.2.1, *supra*, conduz a essa conclusão, já que não é papel do ADT complementá-la[469]. No entanto, esse fator de

[463] Sobre esse regime, cf. UTUMI, Aplicação dos Tratados para evitar a Dupla Tributação - Determinação das Pessoas Visadas e Residência Fiscal, p. 89–90.
[464] Cf. GARFIAS, Gonzalo; YÁÑEZ, Felipe, Chile, *in*: **Cahiers de droit fiscal international**, Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 2014, v. 99b-Qualification of taxable entities and treaty protection, p. 198–199.
[465] Cf. Art. 41-D da CHILE, Ley de Impuesto a la Renda - Decreto Ley n. 824, Santiago, 27 de Diciembre de 1974.
[466] Conforme prevê o resumo da CHILE, Ley 21.047, 23 de noviembre de 2017: "*Modifica la ley de impuesto a la Renta (Decreto Ley N° 824) derogando el régimen de plataformas de inversión contenido en su artículo 41 D a partir del 1° de enero de 2022*".
[467] Nesse sentido, cf. UTUMI, Aplicação dos Tratados para evitar a Dupla Tributação - Determinação das Pessoas Visadas e Residência Fiscal, p. 89–90.
[468] Cf. ÍNDIA, Azadi Bachao Andolan and another v. Union of India and another, 7 Oct. 2003, Tax Treaty Case Law IBFD, p. 10; DESAI; AJINKYA, News Analysis: Indian Supreme Court Clears Mauritius Investment Route, p. 213.
[469] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Third Report on the concept of the Fiscal Domicile (on 16th September 1957). FC/WP2(57)2, p. 4.

conexão precisa ser *pessoal* e, em virtude dele, é que tal pessoa pode ser tratada como residente.

Extrai-se que é preciso de um vínculo *pessoal*, uma vez que o teste de sujeição tributária condiciona o tratamento como residente para fins do ADT a partir da expressão *em virtude de* somada a certos fatores de conexão: domicílio, residência e local de direção. São fatores usualmente reconhecidos pelo Direito Internacional Público e pelo Direito Tributário Internacional que são aptos a fundamentar uma sujeição tributária integral sobre determinada pessoa[470]. Ou seja, a inclusão de fatores de conexão pessoais como bases para a sujeição tributária impede a adoção de critérios de outra natureza. Dessa forma, no bojo dos ADTs, não se pode chamar de *residente* alguém cujo status não cumpra com o sentido ordinário de algum fator de conexão pessoal. Afinal, os fatores de conexão ali presentes possuem a função de refletir formas comuns de se vincular pessoalmente para fins de sujeitar à tributação[471].

Assim, embora o teste de sujeição tributária mencione a legislação doméstica, não parece possível uma redefinição dos fatores de conexão[472], de modo a desnaturar seus sentidos comuns. Tampouco seria correto valer-se do art. 3(2) das Convenções Modelo, com o intuito de aplicar o entendimento do Estado da Fonte[473].

Em primeiro lugar, o art. 4(1) pretende definir o termo *residente de um Estado Contratante* e, conquanto ele o faça com remissão à legislação doméstica do Estado a que se pretende determinar a residência, exige-se que a pessoa se encontre sujeita a tributo *em virtude do seu domicílio, residência, local de direção [local de constituição] ou outro critério de natureza similar*. Desse modo, não só é caso de definição pelo próprio ADT, como também há um sentido comum dessas expressões que foi quisto pelas partes[474], pois, de outro modo, bastaria uma remissão em branco, *i.e.*, sem qualquer condicionamento à forma de sujeição.

Em segundo lugar, há um evidente sentido comum que se extrai a partir da imbricação entre os fatores de conexão constantes no teste de sujeição tributária e a

---

[470] Cf. OBUOFORIBO, Chapter 10: Residence, seç. 10.2.3. Em sendido parecido, mas enxergando uma tributação em bases universais, cf. BAKER, **Double Taxation Conventions: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (loose leaf format)**, p. 4–2/2.
[471] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.3.
[472] Cf. *Ibid.*
[473] Cf. WIDRIG, Marcel, Chapter 8: The Expression "by Reason of His Domicile, Residence, Place of Management ..." as Applied to Companies, *in*: **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**, Amsterdam: IBFD, 2009, seç. 8.2.1.
[474] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.3.

expressão *outro critério de natureza similar* [475]. Ora, claramente se pressupõe uma natureza inerente a todos os exemplos de fatores de conexão ali estabelecidos. Portanto, há um sentido comum dessas expressões que, embora compreendam uma gama de variedades, todas elas precisam revelar aquela natureza.

Dessa forma, considerando o art. 31(1) da CVDT[476], uma redefinição dos fatores de conexão atentaria contra os propósitos do tratado [477]. Embora eles não costumem ser definidos no bojo do ADT, é possível, sim, extrair seus sentidos ordinários e técnicos[478], o que impede a observância do teste de sujeição tributária com base em critérios de outra natureza, ainda que, por exemplo, sob nomenclatura "residência".

Portanto, constata-se que a expressão *em virtude do seu domicílio, residência, local de direção, [local de constituição] ou qualquer outro critério de natureza similar* atesta a interpretação de que se exige um vínculo concreto pessoal. Natureza *pessoal* essa extraída a partir da lista exemplificativa trazida pelo teste de sujeição tributária.

1.4.2 Da lista exemplificativa

O teste de sujeição tributária apresenta expressamente fatores de conexão, de um lado, e uma categoria residual[479], de outro.

Diante disso, constata-se o caráter exemplificativo dos fatores de conexão listados[480]. Ora, se outro critério que não algum dos arrolados pode ensejar um vínculo apto a considerar a pessoa como *residente de um Estado Contratante*, então os fatores expressamente estabelecidos são exemplificativos, não exaustivos.

Desse modo, a lista exemplificativa acompanhada da categoria residual dota o ADT de maior flexibilidade[481], pois, mesmo com alterações nos conceitos domésticos de cada Estado Contratante, o ADT não depende de modificação para acompanhá-las; portanto, seu

---

[475] Cf. *Ibid.*
[476] Na íntegra: "*Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade*". Cf. UN, Vienna Convention on the Law of Treaties (1969), p. 12.
[477] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.3.
[478] Cf. *Ibid.*
[479] Cf. *Ibid.*, seç. 3.1.3.5.
[480] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 232–233; GALEA, The Meaning of "Liable to Tax" and the OECD Reports: Their Interaction and Ambiguous Interpretation, seç. 3.2.2.2; OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 1.1.2.2.
[481] Cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 165.

caráter exemplificativo permite a interpretação dinâmica da legislação doméstica[482]. Assim, afasta-se que interpretações estáticas à luz da legislação de cada Estado condicionem a aplicação do ADT ao sentido da conexão pessoal da época da sua conclusão. A esse respeito, duas situações poderiam ocorrer.

De um lado, com fundamento numa interpretação estática mais rígida conjugada com uma refutação de um sentido ordinário e técnico dotado de maleabilidade de cada fator de conexão, sequer pequenas alterações nos conceitos domésticos seriam possíveis. Por exemplo, poder-se-ia alegar que o conceito de residência acordado condicionava a que determinado Estado só passasse a considerar uma pessoa residente caso ali permanecesse, pelo menos, 183 (centro e oitenta e três) dias e não 180 (centro e oitenta).

De outro lado, com fundamento numa interpretação estática menos rígida conjugada com uma refutação de um sentido ordinário e técnico dotado de maleabilidade de cada fator de conexão, os conceitos domésticos de domicílio e de residência não poderiam ter seus critérios modificados. Por exemplo, poder-se-ia alegar que o conceito de local de direção adotado para pessoas jurídicas jamais poderia ser alterado do local da pessoa mais sênior para a direção do dia a dia.

Diante disso, a lista exemplificativa acompanhada da categoria residual permite não só que se reforce um sentido comum dos fatores de conexão, dotados de maleabilidade, de sorte a abranger pequenas mudanças, mas também que todos eles possuem uma natureza similar, a permitir que as legislações domésticas possam mudar seus critérios – contanto que da mesma natureza –, sem que o tratado precise ser modificado.

Daí a questão se encontrar na *natureza* dos fatores de conexão expressamente estabelecidos. Não é todo vínculo que pode dar origem ao tratamento de um *residente de um Estado Contratante*. Ao se verificar a indicação de *domicílio*, *residência* e *local de direção*, verifica-se que o objetivo foi refletir a natureza pessoal sem que se exigisse um sentido técnico particular.

No caso de *domicílio*, normalmente ele é utilizado como fator de conexão para pessoas físicas[483], já que se costuma exigir o ânimo definitivo de permanência (elemento

---

[482] Cf. JONES, John F. Avery *et al*, The Interpretation of Tax Treaties with particular reference to Article 3(2) of the OECD Model - I, **British Tax Review**, v. 1984, n. 1, p. 14–54, 1984, p. 33–34.

[483] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.3.1; WIDRIG, Chapter 8: The Expression "by Reason of His Domicile, Residence, Place of Management ..." as Applied to Companies, seç. 8.2.2.

subjetivo), ao lado da própria residência em caráter permanente em si (elemento objetivo)[484]. Nesse sentido, no próprio relatório da Liga das Nações em 1923, os quatro economistas já esclareciam, por exemplo, que, em países anglo-saxões, o termo *domicílio* abrange a intenção do contribuinte[485].

Por sua vez, o fator de conexão *residência* remete ao seu sentido ordinário, o qual comporta uma certa variedade de situações[486], mas reflete uma "relação íntima entre o país e a pessoa"[487]. Sob a perspectiva dos indivíduos, todas essas distintas possibilidades terão como núcleo comum um certo grau de presença física[488], *i.e.*, de "permanência em caráter habitual"[489]. Essa permanência, porém, pode ser medida a partir de elementos subjetivos (*e.g.*, ânimo definitivo, interesses pessoais ou econômicos) ou objetivos (*e.g.*, presença física durante certo período no território do Estado) [490].

No caso de pessoas jurídicas, chega-se a dizer que a atribuição de residência ou de domicílio seria, de algum modo, artificial[491]. Em virtude da própria natureza da pessoa jurídica, a sua determinação de residência ou de domicílio dá-se a partir de fatores necessariamente presentes numa pessoa jurídica, sejam eles formais (*e.g.*, local de constituição ou de registro), sejam eles factuais/materiais (*e.g.*, local da administração, da administração efetiva ou de onde se exerce o controle e administração centrais)[492].

Diante disso, surgem duas dúvidas.

A primeira refere-se à própria necessidade de listar o *local de direção*, pois já bastariam as expressões *domicílio* e *residência* para tanto. Daí a necessidade de explorar a ambiguidade que pode surgir desse fator de conexão (1.4.2.1).

---

[484] Cf. ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 257. Em linha semelhante, cf. BEHRENS, Peter, Chapter 1: General Principles on Residence of Companies, *in*: MAISTO, Guglielmo (Org.), **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**, Amsterdam: IBFD, 2009, seç. 1.2.1.

[485] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report on Double Taxation (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 25.

[486] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.3.2; ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 258.

[487] ZORNOZA, Mudança de Residência como Forma de Planejamento Tributário, p. 26. No mesmo sentido, cf. DE BROE, Chapter 4: Corporate Tax Residence in Civil Law Jurisdictions, seç. 4.2.1.

[488] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.3.2.

[489] Cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 163.

[490] Cf. DIRKIS, Chapter 6: The Expression "Liable to Tax by Reason of His Domicile, Residente" Under Art. 4(1) of the OECD Model Convention, seç. 6.2.2; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 163.

[491] Cf. REINO UNIDO, De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe (Surveyor of Taxes), 30 July 1906, UKHL 626, Tax Treaty Case Law IBFD; COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.3.2; ZORNOZA, Mudança de Residência como Forma de Planejamento Tributário, p. 26; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 163.

[492] Cf. FETT, **The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations**, seç. 10.2.2; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 163–164.

Já a segunda consiste em saber se um critério formal vinculado a uma pessoa jurídica como o local de constituição – que é arrolado pelas CM-ONU[493] – poderia dar acesso no caso de um ADT que não o indique expressamente (1.4.2.2).

1.4.2.1 Da necessária inclusão de *local de direção*

A inserção de *local de direção* como fator de conexão no teste de sujeição tributária poderia ser vista como *redundante* ou *irrelevante*. Seria *redundante* porque se um dos Estados a utiliza como critério de atribuição de domicílio ou residência para pessoas jurídicas em sua legislação doméstica, então a sua menção não seria necessária, dada a presença de *domicílio* e *residência* como fatores de conexão. E, se nenhuma das partes assim o faz, a sua presença seria *irrelevante*.

No entanto, a justificativa para a sua inserção se encontra no fato de que o *local de direção* pode significar um vínculo *pessoal* ou um vínculo *real*.

No âmbito do art. 4(1), o local de direção traduz-se num vínculo *pessoal*, pois chama o Princípio da Residência[494]. Nesse sentido, o teste de sujeição tributária estabelece que: *se*, em virtude do local de direção, a legislação doméstica de um Estado trata pessoas jurídicas como lá residentes para fins tributários, *então* serão elas consideradas como *residente nesse Estado* na aplicação do ADT.

Por outro lado, no âmbito do art. 5(2) das Convenções Modelo, o local de direção também se faz presente, traduzindo-se num vínculo *real*, pois chama o Princípio da Fonte. Nessa linha, salvo se verificadas alguma das exceções presentes no art. 5(4), a regra de determinação de um estabelecimento permanente dispõe que: *se* a direção de uma empresa é exercida numa instalação fixa em dado Estado, *então* haverá um estabelecimento permanente, o qual, nos termos do art. 7(1) das Convenções Modelo, poderá ser tributado por esse Estado, mas somente na medida em que os lucros forem a ele atribuíveis. Portanto, nesse caso, o local de direção pressupõe uma instalação fixa por meio da qual uma empresa desenvolva sua atividade[495].

---

[493] Arrolado pela CM-ONU desde 1999, cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 1 dos Comentários ao art. 4.

[494] No mesmo sentido, cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 165.

[495] Cf. WIDRIG, Chapter 8: The Expression "by Reason of His Domicile, Residence, Place of Management ..." as Applied to Companies, seç. 8.2.3.2.

Essa distinção no emprego do local de direção como um vínculo *pessoal* ou *real* pode ser sutil, mas existe e possui impactos relevantes. Vale aqui retomar o Caso CROWN FOREST INDUSTRIES[496], no qual a NORSK tinha sua direção realizada nos EUA. Se, de um lado, tal fato preenchia, consoante a legislação doméstica americana, o critério de instalação fixa presente no fator de conexão voltado à condução de um comércio ou de negócios, de outro, gerava o desconforto porque o art. 4 do referido ADT incluía *local de direção* como elemento apto à determinação da residência[497]. Contudo, a ambiguidade de *local de direção* ser utilizada tanto como elemento de conexão real quanto pessoal exige um exame *com referência à legislação doméstica*. No caso, claramente, tratava-se da sujeição à tributação de um não residente *em virtude* dos negócios conduzidos nos EUA, sendo o *local de direção* a própria constatação de uma instalação fixa, apta a se configurar um estabelecimento permanente e não sua determinação como residente. Ou seja, a NORSK não estava sujeita à tributação *em virtude do seu local de direção*[498]. A diferença é sutil, mas ela existe. Local de direção pode dar ensejo a uma sujeição tributária de um não residente caso vinculada a uma instalação fixa por meio da qual se realize a atividade empresarial (do não residente). Por isso que, embora declarasse imposto de renda nos EUA (*Income Tax Return of a Foreign Corporation*), a NORSK era considerada uma empresa estrangeira e tributada como tal justamente porque, através da sua instalação fixa (local de direção), conduzia negócios lá. Portanto, apesar de não ter sido pelas razões exatamente corretas, acertou o Supremo Tribunal do Canadá ao dizer que a NORSK não satisfaria o teste da sujeição tributária nos EUA.

Diante do uso de local de direção ora como uma conexão pessoal ora como uma conexão real, por mais redundante ou desnecessário que ele pareça, raramente ele é excluído dos dispositivos equivalentes ao art. 4(1) dos ADTs. Com exceção do ADT com a China (1991)[499] que a substituiu por um fator similar – *localização de sua sede administrativa (gerência efetiva)/place of head office (i.e. effective management)* –, todos os ADTs concluídos pelo Brasil listam exatamente o *local de direção* como fator de conexão. Afinal, a sua exclusão poderia ser mal interpretada, no sentido de que *local de direção* não seria um critério apto ao tratamento como residente para fins do tratado, por mais que ele possua

[496] Cf. CANADÁ, Crown Forest Industries Ltd. v. Canada, 1995 CanLII 103 (SCC), [1995] 2 SCR 802.
[497] Cf. *Ibid*., para. 10.
[498] Com a mesma opinião sobre o Caso CROWN FOREST INDUSTRIES, cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.2.
[499] Cf. art. 4(1) do ADT-Brasil e China (1991). Versão em inglês obtida através de pesquisa no sítio https://concordia.itamaraty.gov.br/, realizada em 2 de setembro de 2021.

fundamento em *domicílio* ou *residência*. Para ROBERT COUZIN, porém, considerando que nem EUA nem Canadá se valem de local de direção para atribuir residência, o problema no Caso CROWN FOREST só surgiu porque o ADT entre EUA e Canadá colocou *local de direção* como um dos fatores de conexão no art. 4(1)[500]. No entanto, não só a discussão poderia ter se originado ao se interpretar o termo *residência* ou a categoria residual, como ainda a sua exclusão poderia ser vista como um óbice para a modificação da legislação doméstica para a adoção de local de direção.

Ainda sobre o local de direção, é importante destacar dois pontos. Primeiro, ao menos em teoria, o local de direção revela maiores incertezas, na medida em que muitas empresas com operações internacionais podem ser conduzidas em diferentes países[501]. Não à toa, é comum que os países utilizem, além dela ou para a concretizar, testes mais práticos como o local da sede, o local onde os diretores se encontram etc.[502]. Segundo, destaca-se que *local de direção* não se confunde com *local de direção efetiva*[503], o qual é utilizado como critério de preferência na regra de desempate presente no art. 4(3) da CM-ONU até 2011 e da CM-OCDE até 2014, o que será enfrentado no Capítulo 2, *infra.*

Dessa forma, verifica-se se faz necessário, para fins de esclarecimento, a inclusão de *local de direção* como um dos fatores de conexão, de modo a impedir que ele seja apenas visto como uma conexão real, nos termos do art. 5(2) das Convenções Modelo. Se, nesse caso, a política de incluí-lo guarda justificativa, no caso do local de constituição, não se faria necessário.

---

[500] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.3.6.
[501] Cf. ARNOLD, Brian J, **International Tax Premier**, 3. ed. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2016, p. 19.
[502] Cf. *Ibid*.
[503] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.3.3; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 164.

1.4.2.2 Da desnecessária inclusão de *local de constituição*

Diferentemente das CM-OCDE[504] e da CM-ONU de 1980[505], a partir de 1999[506], as CM-ONU[507] passaram a listar o local de constituição (*place of incorporation*) no teste de sujeição tributária. Apesar de os Comentários da CM-ONU não discorrerem sobre o motivo da sua inserção, tampouco sobre seu significado, ele refere-se essencialmente à legislação que atribui personalidade à pessoa[508]. No entanto, o momento de aquisição da personalidade pode variar, pois pode significar a assinatura do instrumento institucional pelas partes, do registro desse instrumento ou da realização do capital[509].

Dessa forma, listar o local de constituição no teste de sujeição tributária admite, expressamente, a inclusão de pessoas jurídicas sujeitas a tributo em virtude de a sua própria legislação ter atribuído personalidade jurídica a elas. É utilizado, por exemplo, pelos EUA[510], o qual até faz reserva em relação ao art. 4(1) das CM-OCDE[511]. Por vezes, esse fator de conexão é também utilizado juntamente com outros critérios[512].

A respeito da inclusão expressa de determinados fatores, é natural que, ao lado dos tradicionais fatores de conexão, outros sejam expressamente mencionados, pois refletem conceitos domésticos de, ao menos, uma das partes[513]. Nesse sentido, por exemplo, a política tributária da Coreia do Sul é por listar a sede da matriz ou do escritório principal (*place of head or main office*)[514], exatamente como se dá no ADT com o Brasil (1989)[515]. Assim, o local de constituição pode ser listado tanto por refletir a legislação doméstica de, ao menos,

---

[504] Cf., *e.g.*, OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 42; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15.
[505] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 20.
[506] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 1 dos Comentários ao art. 4.
[507] Cf. *Ibid*., p. 9; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 9; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 10.
[508] Cf. TEIXEIRA; GUERREIRO, **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**, p. 69.
[509] Cf. *Ibid.*
[510] Cf. WEBER-FAS, Rudolf, Corporate Residence Rules for International Tax Jurisdiction: A Study of American and German Law, **Harvard Journal on Legislation**, v. 5, p. 175–251, 1968, p. 191 e ss.
[511] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 19; *Ibid*., p. 69; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. C(4)-14.
[512] Cf. DE BROE, Chapter 4: Corporate Tax Residence in Civil Law Jurisdictions, seç. 4.2.1 e 4.3.
[513] Cf. OBUOFORIBO, Chapter 10: Residence, seç. 10.2.3; OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 2.2.3.4.
[514] Veja a reserva da Coreia do Sul nesse sentido em OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. C(4)-13.
[515] Cf. ADT-Brasil e Coreia do Sul (1989 e 2015). Versão em inglês obtida através de pesquisa no sítio https://concordia.itamaraty.gov.br/, realizada em 2 de setembro de 2021.

uma das partes quanto por seguir as CM-ONU. No caso da política brasileira, 9 (nove) ADTs[516] apresentam local de constituição e dois falam em local de registro (*place of registration*)[517].

No entanto, nem sempre outros fatores de conexão são expressamente incluídos. Basta dizer, por exemplo, que 26 (vinte e seis) ADTs concluídos pelo Brasil não indicam expressamente o local de constituição[518]. Em face disso, surge a discussão acerca da possibilidade de o local de constituição ser concebido como um *outro critério de natureza similar* na hipótese de ele não ter sido expressamente listado no teste de sujeição tributária.

Para KLAUS VOGEL, os fatores de conexão seriam relacionados com a localização (*locality-related criteria*)[519], exigindo daí uma conexão pessoal que implicasse uma conexão física com o território, o que afastaria a possibilidade de acesso em virtude do local de constituição[520]. Para o autor, o local de constituição seria uma conexão meramente política, tal qual é a nacionalidade para os indivíduos[521]. A partir disso, poder-se-ia argumentar que: se certo Estado utiliza ou passa a se valer do local de constituição para sujeitar seus residentes à tributação, então esse Estado precisa arrolar ou modificar seus ADTs para incluir esse fator de conexão, sob pena de as pessoas lá constituídas não terem acesso a eles.

Contudo, entende-se que o local de constituição possui natureza similar à do domicílio, residência e local de direção por três razões.

A uma, os fatores de conexão só foram incluídos, na medida em que se viu a necessidade para tanto. Além de genéricos, os termos *domicílio* e *residência* são relevantes

---

[516] Veja o art. 4(1) dos seguintes tratados: ADT-Brasil e Chile (2001); ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018); ADT-Brasil e México (2003); ADT-Brasil e Peru (2006); ADT-Brasil e Rússia (2004); ADT-Brasil e Suíça (2018); ADT-Brasil e Turquia (2010); ADT-Brasil e Ucrânia (2002); ADT-Brasil e Venezuela (2005).

[517] Cf. ADT-Brasil e Rússia (2004). Versão em inglês obtida através de pesquisa no sítio https://concordia.itamaraty.gov.br/, realizada em 2 de setembro de 2021; ADT-Brasil e Ucrânia (2002). Versão em inglês obtida através de pesquisa no sítio https://concordia.itamaraty.gov.br/, realizada em 2 de setembro de 2021.

[518] Veja o art. 4(1) dos seguintes tratados: ADT-Brasil e África do Sul (2003 e 2015); ADT-Brasil e Argentina (1982 e 2017); ADT-Brasil e Áustria (1975); ADT-Brasil e Bélgica (1972 e 2002); ADT-Brasil e Canadá (1984); ADT-Brasil e China (1991); ADT-Brasil e Coreia do Sul (1989 e 2015); ADT-Brasil e Dinamarca (1974 e 2011); ADT-Brasil e Eslováquia e República Tcheca (1986); ADT-Brasil e Espanha (1974); ADT-Brasil e Filipinas (1983); ADT-Brasil e Finlândia (1996); ADT-Brasil e França (1972); ADT-Brasil e Hungria (1986); ADT-Brasil e Índia (1988 e 2013); ADT-Brasil e Israel (2002); ADT-Brasil e Itália (1978); ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976); ADT-Brasil e Luxemburgo (1978); ADT-Brasil e Noruega (1980 e 2014); ADT-Brasil e Países Baixos (1990); ADT-Brasil e Portugal (2000); ADT-Brasil e Suécia (1975); ADT-Brasil e Trinidad Tobago (2008).

[519] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 226.

[520] Cf. *Ibid*., p. 233. Para críticas a essa posição, cf. SEPÚLVEDA, **Residence in Tax Treaties**, p. 58 e ss.

[521] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 233. No mesmo sentido, cf. WIDRIG, Chapter 8: The Expression "by Reason of His Domicile, Residence, Place of Management ..." as Applied to Companies, seç. 8.2.4; ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 261.

para assegurar que sejam observadas as conexões pautadas no ânimo definitivo de permanência ou apenas com certo grau de presença física. Por sua vez, fez-se necessário arrolar também o local de direção em virtude da sua ambiguidade, sob pena de veras conexões pessoais serem confundidas com meras conexões reais. O problema é que, ao ver ali local de direção, dá-se a impressão errônea de que um critério formal para atribuir residência para pessoas jurídicas não seria possível. No entanto, simplesmente não há razão para que se inclua *local de constituição* se já existe a categoria residual *qualquer outro critério de natureza similar*[522].

A duas, historicamente, sempre se pressupôs que um critério formal como local de constituição ou, mais especificamente, local de registro, satisfizesse o teste de sujeição tributária. Existem, ao menos, duas evidências disso. Em primeiro lugar, o próprio o art. 2(4) do Protocolo da CM-LN-México de 1946 estabelecia como domicílio tributário o local de constituição para pessoas jurídicas ou outras entidades[523]. Embora fosse uma determinação direta da residência, esse dispositivo já revelava que o local de constituição é um critério aceitável para que se usufrua dos benefícios de um ADT. Em segundo lugar, desde 1963, os Comentários das Convenções Modelo sempre adotaram como exemplo de dupla residência de pessoas jurídicas a sujeição em virtude do local de direção efetiva, de um lado, e do local de registro, de outro[524]. O local de registro aqui se refere à atribuição da personalidade jurídica em razão do registro, o qual se insere no local de constituição, apesar de este abranger outros momentos de aquisição da personalidade. Com efeito, se o fator de conexão sempre foi discutido como apto a gerar a situação de dupla residência, é porque a sua ausência no art. 4(1) nunca significou uma exclusão do seu uso para acesso ao ADT[525].

A três, para uma pessoa jurídica, o laço criado pelo local de constituição é mais forte do que a nacionalidade o é para indivíduos. Afinal, a sua personalidade jurídica não depende

---

[522] Para a defesa de que seria incluído pela categoria residual, cf. WHEELER, Joanna C., Chapter II: Persons qualifying for treaty benefits, *in*: TREPELKOV, Alexander; TONINO, Harry; HALKA, Dominika (Orgs.), **United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries**, New York: United Nations, 2013, p. 68.

[523] Cf. LEAGUE OF NATIONS, London and Mexico Model Tax Conventions, 1946, p. 10–11.

[524] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, para. 17 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 57; OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, para. 21 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 21 dos Comentários ao art. 4(3).

[525] Apesar das críticas aos resultados gerados pelo local de constituição, reconhece esse argumento, cf. BROOD, Dual residence of companies, p. 27.

de mero reconhecimento como no caso dos indivíduos[526], mas de vera atribuição consoante determinada legislação[527]. Por isso, o local de constituição remete à legislação de referência na elaboração das normas estatutárias que cuidarão do funcionamento da pessoa jurídica, bem como da relação entre os sócios[528]. Não à toa, diferentemente do caso de indivíduos, cuja nacionalidade é pouco utilizada para atribuir uma sujeição integral, no caso das pessoas jurídicas, adota-se com mais frequência o local de constituição para tanto[529]. Nessa linha, já nos comentários às CM-LN-Londres e CM-LN-México de 1946, enquanto meros indivíduos nacionais eram, a priori, excluídos do acesso aos tratados pela raridade do seu uso[530], o local de constituição era o critério de determinação direta da residência na CM-LN-México de 1946[531]. Diante disso, há até quem ache estranha a ausência de *local de constituição* na lista do art. 4(1)[532]. Contudo, conforme já mencionado, não se viu razão para a sua inclusão, dado que já estaria compreendido na categoria residual[533], e há até quem fale nos termos *domicílio* ou *residência*[534].

Tendo isso em vista, constata-se que o *local de constituição*, embora controverso, deve ser visto como fator de conexão pessoal, que não precisa ser expressamente inserido no art. 4(1). Desse modo, nos casos em que o local de constituição seja o critério para sujeitar as pessoas jurídicas à tributação como residentes, mas não seja ele listado como um fator de conexão no tratado, então a categoria residual poderá fundamentá-lo[535].

Examinados os fatores de conexão do teste de sujeição tributária, pode-se examinar a aplicação desse teste, sob a perspectiva das pessoas jurídicas de direito privado, nos ADTs

---

[526] Cf. AZEVEDO, Álvaro Villaça; NICOLAU, Gustavo Rene, **Código Civil Comentado: das pessoas e dos bens: artigos 1º a 103**, São Paulo: Atlas, 2007, p. 123; PEREIRA, Caio Mário da Silva, **Instituições de Direito Civil: Introdução ao Direito Civil; Teoria Geral do Direito Civil**, 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 298.

[527] Cf. PONTES DE MIRANDA, **Tratado de Direito Privado – Parte Geral – Tomo I – Introdução. Pessoas Físicas e jurídicas**, p. 156 e 281; RÁO, Vicente, **O Direito e a Vida dos Direitos**, 2. ed. São Paulo: Resenha Universitária, 1978, p. 232; GOMES, **Introdução ao Direito Civil**, p. 165; MONTEIRO, Washington de Barros, **Curso de Direito Civil: parte geral**, 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 131.

[528] Cf. RIVIER, Jean-Marc, General Report, *in*: **Cahiers de droit fiscal international**, Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1987, v. 72a-The fiscal residence of companies, p. 52; BIANCO, João Francisco, **Transparência Fiscal Internacional**, São Paulo: Dialética, 2007, p. 131; BEHRENS, Chapter 1: General Principles on Residence of Companies, seç. 1.2.2.1.

[529] Cf. JONES, John F. Avery *et al*, The Origins of Concepts and Expressions used in the OECD Model and their adoption by States, **Bulletin for International Taxation**, v. 60, n. 6, p. 220–254, 2006, p. 226, nota 63, e 230.

[530] Cf. LEAGUE OF NATIONS, London and Mexico Model Tax Conventions, 1946, p. 10–11.

[531] Cf. *Ibid*.

[532] Cf. JONES *et al*, The Origins of Concepts and Expressions used in the OECD Model and their adoption by States, p. 230.

[533] Cf. WHEELER, Chapter II: Persons qualifying for treaty benefits, p. 68.

[534] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.3.1.

[535] Cf. WHEELER, Chapter II: Persons qualifying for treaty benefits, p. 68.

concluídos pelo Brasil. Para tanto, é preciso verificar, conforme a legislação doméstica brasileira, em que hipóteses essas pessoas jurídicas estão sujeitas à tributação em virtude de um elemento de conexão pessoal.

1.5 DO PREENCHIMENTO DO TESTE DE SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA PELAS PESSOAS JURÍDICAS DOMICILIADAS NO BRASIL

No âmbito da legislação brasileira, embora exista uma distinção entre residência e domicílio para as pessoas físicas, adota-se essencialmente o termo *domicílio* para as pessoas jurídicas[536]. Por isso, o objetivo deste tópico é compreender o conceito de *domicílio tributário*, para fins de preenchimento do escopo pessoal dos ADTs concluídos pelo Brasil. Ou seja, a pergunta a se responder é: qual o elemento de conexão pessoal por meio do qual a legislação brasileira sujeita as pessoas jurídicas de direito privado à tributação?

Num primeiro momento, a resposta a essa pergunta dependeria apenas da sujeição tributária, quanto às pessoas jurídicas, tal qual estabelecida pela legislação do IRPJ e da CSL, que são os tributos relevantes para o exame dos ADTs[537] concluídos pelo Brasil. No entanto, nos dispositivos pertinentes, apenas há indicação de que o *domicílio* é a conexão pessoal, sem esmiuçar propriamente qual é o elemento necessário para uma pessoa jurídica ser considerada domiciliada no Brasil e, consequentemente, sujeita à tributação como tal[538]. É assim, que, segundo o art. 27 do Decreto-lei n. 5.844, de 23 de setembro de 1943 ("Decreto-lei n. 5.844/1943"), são contribuintes do IRPJ "as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil", independentemente dos "seus fins e nacionalidade". Ao mesmo tempo, o art. 42 da Lei n. 4.131, de 3 de setembro de 1962 sujeita à tributação do IRPJ "[a]s pessoas jurídicas que tenham predominância de capital estrangeiro ou sejam filiais ou subsidiárias de empresas com sede no exterior". Quanto à CSL, o art. 4º da Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988 ("Lei n. 7.689/1988") simplesmente dispõe que as pessoas jurídicas "estabelecidas" no Brasil e "as que lhe são equiparadas pela legislação tributária"

---

[536] Cf. BIANCO, **Transparência Fiscal Internacional**, p. 130.

[537] Sobre os tributos cobertos pelos ADTs assinados pelo Brasil, cf., *e.g.*, GALDINO, Do Art. 2(4) das Convenções Modelo; PIGNATARI, Artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e a Tributação da Economia Digital: Política Brasileira e Perspectivas.

[538] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 260; NUNES, Renato, **Imposto sobre a Renda devido por Não-Residentes no Brasil: Regime Analítico e Critérios de Conexão**, Mestrado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP, São Paulo, 2005, p. 82; TEIXEIRA, A residência das Pessoas Jurídicas no Direito Tributário brasileiro: art. 75 do Código Civil, p. 181; UCKMAR *et al*, Primeira Parte - Princípios e Regras Gerais, p. 282–283.

são contribuintes, exceto as entidades protegidas pela imunidade dos templos de qualquer culto. Conforme se verifica à luz desses dispositivos, não há uma indicação evidente de qual seja o vínculo pessoal que torna uma pessoa jurídica domiciliada ou estabelecida no País para fins de tributação do IRPJ e da CSL. Pode-se concluir apenas que domicílio independe dos fins, da participação no capital social e da nacionalidade.

Se, ao versar sobre seus contribuintes, a legislação do IRPJ e da CSL é lacônica, ao se valer de *domicílio* como conexão pessoal[539], ela apresenta definição de *domicílio* numa acepção mais ampla por envolver até relações jurídico-tributárias com contribuintes residentes no exterior[540], com o objetivo de fixar um local para a formalização dessas relações[541]. Desse modo, exigir um domicílio tributário nos termos dessa noção ampla *não se confunde* com sujeitar as pessoas à tributação em virtude de uma conexão pessoal. Por isso, dado que esses dispositivos da legislação brasileira do IRPJ e da CSL que tratam dessa acepção ampla procuram esmiuçar o conceito de domicílio presente no art. 127 do CTN, a doutrina não costuma utilizá-los na tentativa de extrair a conexão pessoal de domicílio[542]. Embora não se justifique o afastamento dos dispositivos da legislação brasileira do IRPJ e da CSL, costuma-se explicar que o art. 127 do CTN deveria ser deixado de lado, seja porque a liberdade de eleição de domicílio por ele pregada atentaria contra a capacidade contributiva e a legalidade[543], seja porque ele somente possui a função de estabelecer um local, a fim de assegurar o exercício de direitos e o cumprimento dos deveres decorrentes das relações jurídico-tributárias[544].

Em face disso, recorre-se à noção de domicílio presente no art. 75 do Código Civil, obtendo-se distintas conclusões acerca do vínculo pessoal: o local da sua sede estatutária[545];

---

[539] Os dispositivos que versam sobre os contribuintes do IRPJ e da CSL são: art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943, art. 42 da Lei n. 4.131, de 3 de setembro de 1962, art. 1º da Lei n. 6.264, de 18 de novembro de 1975, art. 4º da Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988 e art. 159, I, do RIR/2018.

[540] Os dispositivos que versam sobre a acepção ampla de domicílio das pessoas jurídicas quanto ao IRPJ e à CSL são: art. 174 do Decreto-lei n. 5.844/1943, art. 34 da Lei 4.154/1962, art. 15, I, da Lei n. 9.779/1999, e art. 202 do RIR/2018.

[541] Para a mesma ambiguidade, mas com base no Direito Espanhol, cf. AGUILAR, Angel Baena, **El Domicilio Tributario en Derecho Español**, Pamplona: Aranzadi Editorial, 1995, p. 21.

[542] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 252 e 260; NUNES, **Imposto sobre a Renda devido por Não-Residentes no Brasil: Regime Analítico e Critérios de Conexão**, p. 75–76 e 83; TEIXEIRA, A residência das Pessoas Jurídicas no Direito Tributário brasileiro: art. 75 do Código Civil; ASSIS, Dual Resident Companies, p. 116; GRECO; ROCHA, Segunda Parte - Sistema Brasileiro, p. 282–283.

[543] Cf. TEIXEIRA, A residência das Pessoas Jurídicas no Direito Tributário brasileiro: art. 75 do Código Civil, p. 179 e 183–185.

[544] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 252; NUNES, **Imposto sobre a Renda devido por Não-Residentes no Brasil: Regime Analítico e Critérios de Conexão**, p. 75–76; ASSIS, Dual Resident Companies, p. 116.

[545] Cf. NUNES, **Imposto sobre a Renda devido por Não-Residentes no Brasil: Regime Analítico e Critérios de Conexão**, p. 82–83.

o local da sede estatutária ou da sede de administração[546]; apenas sede de administração (efetiva)[547]; local de constituição e da sede estatutária no País[548]; e local da constituição da pessoa jurídica em regra, mas aceitando a possibilidade de uma pessoa jurídica constituída no exterior ter aqui seu domicílio[549]. No entanto, olvida-se que também o art. 75 do Código Civil objetiva indicar o "ponto geográfico no qual a pessoa pode demandar e ser demandada"[550-551]. Afinal, por exemplo, o §2º desse dispositivo remete ao domicílio das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil, com o objetivo de proteger quem, no Brasil, mantenha relações jurídicas com tais pessoas[552].

Apesar do laconismo da legislação do IRPJ e da CSL na sujeição tributária em virtude do domicílio e da existência somente da definição de domicílio em sua acepção ampla, pode-se extrair, a partir desta, o vínculo pessoal que sustenta aquela sujeição tributária. Afinal, não obstante a legislação do IRPJ e da CSL, o art. 127 do CTN e o art. 75 do Código Civil apresentem definição de *domicílio* tendo em vista a sua acepção ampla, ao determinarem um ponto espacial no mundo jurídico dessa pessoa, fazem-no mediante o emprego de elemento de conexão pessoal, mas não para todas as situações. Prova disso é que, mesmo para sociedades com as quais inexista qualquer conexão pessoal (leia-se: sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil), excepcionalmente se atribui domicílio para, como já mencionado, tutelar os interesses daqueles que, com elas, possuam relações jurídicas.

Desse modo, para se determinar o elemento de conexão, em virtude do qual, pessoas jurídicas ficam sujeitas à tributação como efetivamente *domiciliadas* no Brasil, é preciso,

---

[546] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 260. No mesmo sentido, cf. BEZ-BATTI, Gabriel, O Conceito de Estabelecimento Permanente no Direito Brasileiro e os Novos Paradigmas trazidos pela Ação 7 do Projeto BEPS OCDE/G20, **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 4, n. IBDT: São Paulo, p. 81–101, 2018, p. 88.

[547] Cf. TEIXEIRA, A residência das Pessoas Jurídicas no Direito Tributário brasileiro: art. 75 do Código Civil, p. 191; GRECO; ROCHA, Segunda Parte - Sistema Brasileiro, p. 282–283; CAVALCANTI, Flávia, **Contribuição ao Estudo do Estabelecimento Permanente**, Doutoramento, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2013, p. 83.

[548] Cf. SCHOUERI; SILVA, Brazil, p. 175.

[549] A essa conclusão, citando também o art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943, cf. UTUMI, Ana Cláudia Akie, **O Regime Tributário Brasileiro do Imposto sobre a Renda de Não-Residentes: A Fonte como critério de conexão**, Doutoramento, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2006, p. 82.

[550] SCHOUERI; BARBOSA, A Persona e o Direito: entre a Realidade e a Ficção das Pessoas Jurídicas, p. 270; SCHOUERI, Luís Eduardo, Domicílio Fiscal, Notificação Eletrônica e Devido Processo Legal, *in*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.), **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 2014, v. 18, p. 254. No mesmo sentido, cf. ANDRADA; FREIRE, Domicílio no Novo Código Civil, p. 88.

[551] Cf., *e.g.*, art. 327 do Código Civil.

[552] Sobre a razão para atribuir domicílio às sociedades estrangeiras no Código Civil, cf. LOTUFO, Renan, **Código Civil Comentado: parte geral (arts. 1º a 232)**, São Paulo: Saraiva, 2003, p. 191; DINIZ, Maria Helena, **Curso de Direito Civil Brasileiro: teoria geral do direito civil**, São Paulo: Saraiva, 2008, p. 289.

tendo em mente a ambiguidade do termo *domicílio*[553], examinar a sua noção ampla. A partir dela, devem ser separadas as situações (excepcionais) nas quais inexista uma conexão pessoal, voltando-se, portanto, àquelas em que haja um vínculo dessa natureza. Assim, será possível extrair a acepção de *domicílio* como conexão pessoal, a qual permite o acesso aos ADTs concluídos pelo Brasil.

Dado que a situação excepcional tanto na legislação tributária quanto no Código Civil é o caso das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil, é ela que servirá de contraponto para se extrair o vínculo pessoal. Ou seja: é a partir da exceção que se extrairá a regra. Dessa forma, o percurso para se chegar à conexão pessoal das pessoas jurídicas efetivamente domiciliadas no Brasil depende de dois grandes pontos.

Em primeiro lugar, será necessário explicar que a definição de domicílio existente na legislação do IRPJ e da CSL[554] é ampla, uma vez que atribui domicílio a sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil, mesmo que, com elas, inexista qualquer vínculo pessoal pressuposto. Acerca disso, portanto, será preciso demonstrar que: (*i*) a referida definição é ampla, variando a depender do tipo de sujeição tributária, o que abrange, inclusive, a tributação de residentes no exterior; (*ii*) as sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil não guardam vínculo pessoal com o País, uma vez que seu próprio regime societário presente no Código Civil pressupõe que seu local de constituição, sua sede e sua administração localizam-se alhures, tendo aqui um mero estabelecimento (filial, sucursal etc.); e que (*iii*) tais sociedades estão sujeitas à tributação pelo IRPJ e pela CSL mediante equiparação, por terem um nível intermediário de presença, o que não se confunde com a sujeição em virtude de um elemento de conexão pessoal. Esse será o objeto do tópico 1.5.1.

Em segundo lugar, apesar de se extrair o *local da sede* como conexão pessoal no tópico 1.5.1, será preciso, para aprofundá-lo, relacionar a referida legislação do IRPJ e da CSL com o art. 127, II, do CTN, pelo fato de aquela esmiuçar este, bem como tratar do art. 75 do Código Civil, cuja aplicação é pressuposta pelo dispositivo do CTN. A esse respeito, poder-se-á expor que: (*a*) não só a própria legislação do IRPJ (e da CSL) influenciou na concepção do art. 127 do CTN, como também seu inciso II fala em *sede*, mas pressupondo

---

[553] Essa ambiguidade também é destacada noutras praias, cf. REINO UNIDO, De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe (Surveyor of Taxes), 30 July 1906, UKHL 626, Tax Treaty Case Law IBFD; AGUILAR, **El Domicilio Tributario en Derecho Español**, p. 21.

[554] Os dispositivos que versam sobre a acepção ampla de domicílio das pessoas jurídicas quanto ao IRPJ e à CSL são: art. 174 do Decreto-lei n. 5.844/1943, art. 34 da Lei 4.154/1962, art. 15, I, da Lei n. 9.779/1999, e art. 202 do RIR/2018.

o conceito civil; (*b*) o domicílio civil do art. 75 do Código Civil também tem a função de fixar um ponto geográfico para que a pessoa jurídica possa demandar e ser demandada quanto às relações privadas; e (*c*) a noção de *sede* importante para fins de vínculo pessoal abrange a sede *estatutária/social* e a sede *natural/de administração* (matriz). Esse será o objeto do tópico 1.5.2.

1.5.1 Da acepção ampla de domicílio tributário na legislação do IRPJ e da CSL: o caso das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil

A noção de domicílio tributário das pessoas jurídicas de direito privado na legislação do IRPJ e da CSL não se restringe apenas aos seus contribuintes efetivamente domiciliados no País, pois abrange três tipos de sujeição tributária diversas, inclusive, no que diz respeito a relações jurídico-tributárias envolvendo residentes no exterior (1.5.1.1).

Dentre esses três tipos, um deles apresenta a regra geral, porque não é voltado à figura do procurador ou representante de contribuintes residentes ou domiciliados no exterior ou ao caso do agente pagador. Contudo, essa regra geral também chega a abranger o caso das filiais, sucursais, agências ou representações no País de pessoas jurídicas com sede no exterior, cuja tributação é meramente *equiparada* à de pessoas jurídicas efetivamente domiciliadas no Brasil. Daí se faz necessário explicar que elas não estão sujeitas à tributação em virtude de uma conexão pessoal, mas sim devido à condução de negócios aqui por meio de um estabelecimento; portanto, não satisfazem o teste de sujeição tributária presente nos ADTs (1.5.1.2).

Antes de adentrar a noção ampla de domicílio na legislação do IRPJ, ressalta-se que, embora na legislação da CSL não haja dispositivos específicos voltados à noção de domicílio, as conclusões extraídas abaixo a partir da legislação do IRPJ são a ela aplicáveis. Afinal, por se tratar materialmente de um adicional do IRPJ, distinguindo-se essencialmente apenas na afetação dos recursos arrecadados, deve-se aplicar, quanto ao domicílio para fins de CSL, o parágrafo único do art. 6º da Lei n. 7.689/1988[555], segundo o qual se aplicam a esta, quando couber, disposições da legislação do IRPJ referente a, por exemplo, cobrança e processo administrativo, o que inclui o domicílio.

[555] Na íntegra: Lei n. 7.689/1988, "Art. 6º *[...] Parágrafo único. Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo*".

1.5.1.1 Do domicílio tributário da pessoa jurídica a depender do tipo de sujeição tributária

A depender do tipo de sujeição tributária, a legislação do Imposto de Renda (e da CSL) apresenta três situações diversas acerca do domicílio tributário das pessoas jurídicas de direito privado, sendo as duas primeiras restritas a determinadas condições.

A primeira situação é da pessoa jurídica que atue na qualidade de procuradora ou representante de contribuintes residentes ou domiciliados no exterior. De acordo com o art. 174 do Decreto-lei n. 5.844/1943, o domicílio da pessoa jurídica responsável é o local da sua sede de representação no País[556]. No entanto, o §1º do art. 202 do Regulamento do Imposto de Renda editado pelo Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018 ("RIR/2018") estabelece a liberdade de eleição nesse caso, pois, na hipótese de tal pessoa jurídica ter mais de um estabelecimento, ela pode escolher se seu domicílio será a sua sede de representação ou estabelecimento diverso[557].

Já a segunda situação refere-se às obrigações como fonte pagadora. Nessa hipótese, como se exige, nos termos art. 15, I, da Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999 ("Lei n. 9.779/1999")[558], o recolhimento do IR-Fonte, de maneira centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica, o art. 202, II, do RIR/2018 trata-o como domicílio tributário em relação às obrigações em que incorra na qualidade de fonte pagadora[559]. Portanto, para o IR-Fonte, o domicílio tributário é o local da matriz, sendo vedada a eleição.

Por fim, a terceira situação é a regra geral, pois não versa sobre as condições de procurador/representante ou de fonte pagadora. À luz do art. 34 da Lei 4.154/1962[560], institui-se a liberdade de eleição para que se escolha o local do domicílio nas hipóteses em

---

[556] Na íntegra: Decreto-lei n. 5.844/1943, "*Art. 174. O domicílio fiscal do procurador ou representante de residentes eu domiciliados no estrangeiro é o lugar onde se achar a sua residentes* (sic) *habitual ou a sede da representação no país*".

[557] Na íntegra: RIR/2018, "*Art. 202. [...] § 1º O domicílio fiscal da pessoa jurídica procuradora ou representante de residentes ou domiciliados no exterior é o lugar onde se situar o seu estabelecimento ou a sede de sua representação no País*".

[558] Na íntegra: Lei n. 9.779/1999, "*Art. 15. Serão efetuados, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica: I - o recolhimento do imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos*".

[559] Na íntegra: RIR/2018, "*Art. 202. O domicílio fiscal da pessoa jurídica é [...] II - em relação às obrigações em que incorra como fonte pagadora, o lugar do estabelecimento matriz da pessoa jurídica que pagar, creditar, entregar, remeter ou empregar rendimento sujeito ao imposto sobre a renda no regime de tributação na fonte*".

[560] Na íntegra: Lei 4.154/1962, "*Art. 34. O domicílio fiscal das firmas ou sociedades com sede no país, e das filiais, sucursais, agências ou representações das que tiverem sede no estrangeiro, é o lugar onde se achar o estabelecimento industrial ou comercial de sua fonte de produção ou a sede da emprêsa dentro do país*".

que haja mais de um estabelecimento, pois havendo apenas um será ele mesmo, consoante dispõe o art. 202, I, "a", do RIR/2018[561]. Conquanto a Lei 4.154/1962 apresentasse como opções o local "estabelecimento industrial ou comercial de sua fonte de produção" *ou* "a sede da empresa dentro do País", o art. 202, I, "b", do RIR/2018 dá como opções "o lugar onde esteja situado o estabelecimento centralizador das suas operações" *ou* "a sede da empresa no País"[562].

À luz dessas situações, verifica-se que a acepção de domicílio presente na legislação do IRPJ (e da CSL) é ampla, pois é voltada a fixar um local para a formalização das relações jurídico-tributárias, sejam elas relativas à figura do procurador ou representante de contribuintes residentes ou domiciliados no exterior, sejam elas referentes ao agente pagador, sejam elas outras como a de filial de sociedade estrangeira autorizada a funcionar no Brasil e de contribuinte efetivamente domiciliado no País. Aliás, tanto é uma noção ampla que ela pressupõe a liberdade de eleição do domicílio da pessoa jurídica em alguns casos, permitindo que se escolha o local para se situar no mundo jurídico, *i.e.*, demandar e ser demandada no âmbito das relações jurídico-tributárias. Dessa forma, tais dispositivos não tiveram o condão de definir diretamente a conexão pessoal em virtude da qual as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil estão sujeitas ao IRPJ e à CSL.

Em face disso, inserida na terceira situação acima descrita, mas merecedor de maiores considerações é o caso das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil. É disso que se passa a tratar.

1.5.1.2 Das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil

Apesar de contida na regra geral, a situação das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil apresenta peculiaridades próprias que merecem maior atenção. Dessa forma, após tecer breves considerações sobre seu regime no Direito Privado (1.5.1.2.1), poder-se-á demonstrar que, embora possuam domicílio no Brasil (noção ampla), não estão sujeitas à tributação aqui em virtude de uma conexão pessoal (1.5.1.2.2).

---

[561] Na íntegra: RIR/2018, "*Art. 202. O domicílio fiscal da pessoa jurídica é: I - em relação ao imposto sobre a renda de que trata este Livro: a) quando existir um único estabelecimento, o lugar onde este esteja situado*".
[562] Na íntegra: RIR/2018, "*Art. 202. O domicílio fiscal da pessoa jurídica é: I - em relação ao imposto sobre a renda de que trata este Livro: […] b) quando existir mais de um estabelecimento, à opção da pessoa jurídica, o lugar onde esteja situado o estabelecimento centralizador das suas operações ou a sede da empresa no País*".

1.5.1.2.1 Do regime societário das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil

No sistema jurídico brasileiro, há uma ambiguidade em se dizer que determinada pessoa jurídica, especialmente uma sociedade, é *nacional* (ou, em contrapartida *estrangeira*)[563]. Em caso de dúvida acerca de a qual lei está sujeita uma pessoa jurídica com vínculos em mais de um país, a sua nacionalidade pode se configurar em virtude do local de constituição, nos termos do art. 11 da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro ("LINDB"); insere-se, assim, na seara do Direito Internacional Privado[564]. Por sua vez, a nacionalidade de uma sociedade pode se caracterizar a depender da origem do seu capital, *i.e.*, investigando se quem a detém ou a dirige é nacional ou domiciliado no País, com o intuito de regular a exploração de certa atividade; encontra-se essa acepção, portanto, essencialmente no âmbito do Direito Econômico[565-566]. Outro sentido de *sociedade nacional* se verifica, a partir dos seus locais de constituição e da sede de administração, para atribuição de regime jurídico-societário distinto; situa-se, desse modo, no campo do Direito Societário[567]. O objetivo, neste tópico, é adentrar especialmente o último, pois a sua contraposição com o que se entende por sociedades estrangeiras terá importância no exame da acepção ampla de domicílio e da sua sujeição tributária.

Com base na liberdade de associação e de livre iniciativa, consagradas na Constituição Federal[568], em regra, as pessoas jurídicas podem ser organizadas livremente, não sendo necessária qualquer autorização para o seu funcionamento[569]. No entanto, para a realização de determinadas atividades ou para a fixação de estabelecimentos de sociedades

---

[563] Cf. DOLINGER, Jacob, A Sociedade Anônima Brasileira - Critério determinador de sua Nacionalidade, **Revista de Direito Mercantil: industrial, econômico e financeiro: nova série**, v. 23, p. 65–70, 1976, p. 65–66; COMPARATO, Fábio Konder, Nacionalidade de sociedades privadas e aquisição de imóveis rurais no país, *in*: **Direito Empresarial: Estudos e Pareceres**, São Paulo: Saraiva, 1995, p. 57–60.

[564] Cf. DOLINGER, A Sociedade Anônima Brasileira - Critério determinador de sua Nacionalidade, p. 66; COMPARATO, Nacionalidade de sociedades privadas e aquisição de imóveis rurais no país, p. 57–60; MAZZUOLI, Valerio de Oliveira, **Curso de Direito Internacional Privado**, 2. ed. São Paulo: Forense, 2017, p. 377 e ss.

[565] Para vários dispositivos nesse sentido e sobre dificuldades para assim caracterizá-las, cf. RÁO, **O Direito e a Vida dos Direitos**, p. 257; TEIXEIRA; GUERREIRO, **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**, p. 71; LAMY FILHO, Alfredo, Caracterização da Empresa Brasileira de Capital Nacional a que se refere o art. 177 da Constituição, *in*: LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões (Orgs.), **A Lei das S.A.**, Rio de Janeiro: Renovar, 1992, p. 421 e ss.

[566] Cf. COMPARATO, Nacionalidade de sociedades privadas e aquisição de imóveis rurais no país, p. 57–60.

[567] Cf. DOLINGER, A Sociedade Anônima Brasileira - Critério determinador de sua Nacionalidade, p. 66.

[568] Cf. art. 5º, XVII e art. 170 da Constituição Federal e ainda a Lei n. 13.874, de 20 de setembro de 2019.

[569] Cf., *e.g.*, TEIXEIRA; GUERREIRO, **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**, p. 65.

estrangeiras no País, exige-se a respectiva autorização[570]. Assim, o regime jurídico-societário é distinto a depender se a sociedade é *nacional* ou *estrangeira.*

Para caracterizar uma sociedade como *nacional*, é tradição do Direito Societário brasileiro exigir o cumprimento de dois requisitos: (*i*) organização conforme a lei brasileira; e (*ii*) sede de sua administração no País. Se, de um lado, entende-se que *organização* é sinônimo de *constituição* com o respectivo registro para a aquisição de personalidade jurídica[571], de outro, adota-se a noção de *sede* no sentido de verdadeira, não meramente nominal[572]. Os requisitos do local de constituição e da sede de administração chegaram, inclusive, a ser incorporados pelo art. 171, I, da Constituição Federal de 1988, o qual foi, posteriormente, revogado porque servia para se contrapor à definição de empresas brasileiras de capital nacional presente no também revogado art. 171, II. Atualmente, no bojo do art. 170, IX, da Constituição Federal, por exemplo, o local de constituição e da sede de administração são adotados para qualificar as empresas de pequeno porte passíveis de tratamento favorecido[573]. Se o Código Civil de 1916 nada dispunha acerca da nacionalidade das sociedades, sendo aplicável o art. 60 do Decreto-lei n. 2.627, de 26 de setembro de 1940 ("Decreto-lei n. 2.627/1940"), o atual Código Civil, em seu art. 1.126, manteve os dois requisitos para caracterizar uma sociedade como nacional[574]. Portanto, uma sociedade que dependa de autorização do Poder Executivo para funcionar será nacional se seu local de constituição e sua sede de administração estiverem no Brasil.

Se, de um lado, essa caracterização de nacionalidade volta-se apenas às sociedades dependentes de autorização em virtude essencialmente da atividade que queira conduzir, de outro, toda sociedade (e demais organizações coletivas[575]) tida por estrangeira que pretenda se estabelecer no Brasil para realizar a atividade do seu objeto social necessita de

---

[570] Cf., *e.g.*, *Ibid*. Para possíveis justificativas no caso de sociedades estrangeiras, cf. ALARCON, Sylvio, Sociedades Empresárias Estrangeiras: Estudo à luz do Direito de Empresa, **Revista de Direito Privado**, v. 70, p. 237–257, 2016, seç. 5.2.

[571] Cf. TEIXEIRA; GUERREIRO, **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**, p. 73.

[572] Cf. *Ibid*.; CARVALHOSA, Modesto, **Comentários ao Código Civil: Parte Especial: do Direito de Empresa (artigos 1.052 a 1.195**, São Paulo: Saraiva, 2003, p. 562.

[573] Sobre o assunto, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme, Tratamento favorecido a Pequenas Empresas: entre nacionalidade, livre concorrência e uniformidade, *in*: NUSDEO, Fábio; PINTO, Alexandre Evaristo (Orgs.), **A Ordem Econômica Constitucional: Estudos em celebração ao 1º Centenário da Constituição de Weimar**, São Paulo: Thompson Reuters, 2019, p. 293–329.

[574] Para posição de que o art. 60 do Decreto-lei n. 2.627/1940 foi revogado, cf. CARVALHOSA, **Comentários ao Código Civil: Parte Especial: do Direito de Empresa (artigos 1.052 a 1.195**, p. 553. Em sentido contrário, cf. WALD, Arnoldo, **Comentários ao novo código civil: do direito de empresa (Arts. 966 a 1.195)**, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 686–687.

[575] Para a posição de que o mesmo regime vale para outras organizações coletivas estrangeiras, cf. TEIXEIRA; GUERREIRO, **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**, p. 79.

autorização[576]. Assim, para as pessoas jurídicas estrangeiras, o sistema jurídico brasileiro condiciona a liberdade de estabelecimento à autorização[577]. É nessa linha que, segundo o art. 64 do Decreto-lei n. 2.627/1940, as "sociedades anônimas ou companhias estrangeiras" precisam de autorização do Governo Federal para funcionar no País ou para estabelecerem filiais, sucursais ou agências aqui. No mesmo sentido, o §1º do art. 11 da LINDB exige aprovação pelo Governo brasileiro dos atos constitutivos de filiais, agências ou estabelecimentos no Brasil, os quais ficam sujeitos à lei brasileira. Atualmente, os arts. 1.134 a 1.141 do Código Civil regulam essa autorização[578]. Ressalta-se que a subordinação à autorização tem fundamento na relação de dependência entre o estabelecimento a ser instalado no Brasil e a sede no exterior, pois traduzem-se na mesma pessoa jurídica, diferentemente do que ocorreria no caso de uma subsidiária, a qual possui sede própria, apesar de suas participações societárias serem detidas por outra[579]. Ademais, as referências a *filiais*, *sucursais* e *agências* são tratadas como sinônimas, pois, quando muito, há uma "gradação quantitativa de prestígio", "projeção externa"[580] ou de autonomia[581]. Basta, portanto, a instalação de um complexo de bens organizados em determinado local para a condução da atividade do objeto social[582].

No caso das sociedades estrangeiras, a justificativa em se exigir a autorização estaria não só em atender a defesa nacional para maior fiscalização e controle das suas atividades[583], como também na proteção do interesse de quem, com elas, se relacionasse, pois o papel da autorização envolveria justamente verificar a regular constituição alhures, de modo a oferecer "garantias de responsabilidade pelos atos aqui praticados"[584]. Essa *autorização para funcionamento*, portanto, distingue-se de uma *autorização para constituição*, pois

---

[576] Cf. *Ibid*., p. 65 e ss.; WALD, **Comentários ao novo código civil: do direito de empresa (Arts. 966 a 1.195)**, p. 691.
[577] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 591.
[578] Para posição de que o art. 64 do Decreto-lei n. 2.627/1940 foi revogado, CARVALHOSA, **Comentários ao Código Civil: Parte Especial: do Direito de Empresa (artigos 1.052 a 1.195**, p. 558.
[579] Cf. TEIXEIRA; GUERREIRO, **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**, p. 78; LEMGRUBER, Brazil, p. 249.
[580] TEIXEIRA; GUERREIRO, **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**, p. 80.
[581] Cf. REQUIÃO, Rubens, **Curso de direito comercial**, 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 346. No mesmo sentido, cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa, Prestação de serviços de assistência técnica por empresa estrangeira a outra estabelecida no Brasil: pagamento de "royalties", tratamento pela legislação do Imposto sobre a Renda, rendimentos de residentes no estrangeiro, tributação, despesas dedutíveis, funcionamento de sociedade estrangeira no Brasil, o que o caracteriza, *in*: **Temas de Direito Tributário**, Rio de Janeiro: Alba, 1963, v. II, p. 181.
[582] Cf. TEIXEIRA; GUERREIRO, **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**, p. 80–81.
[583] Cf. CARVALHOSA, **Comentários ao Código Civil: Parte Especial: do Direito de Empresa (artigos 1.052 a 1.195**, p. 559.
[584] COMPARATO, Nacionalidade de sociedades privadas e aquisição de imóveis rurais no país, p. 61. No mesmo sentido, cf. TEIXEIRA; GUERREIRO, **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**, p. 84.

enquanto esta configura um requisito de "existência da pessoa jurídica", a outra consiste em condição para o prosseguimento de suas atividades[585]. Embora, sob a perspectiva das sociedades nacionais dependentes de autorização, dizer que ela exista sem autorização do funcionamento implica ser ela natimorta em razão da impossibilidade de desenvolver seu objeto social, tal distinção entre *constituição* e *funcionamento* é evidente no caso das sociedades estrangeiras. Conforme se extrai do arts. 1.134, §1º, I e §2º, e 1.136, §2º, I do Código Civil, já se pressupõe que a sociedade estrangeira tenha adquirido personalidade em outro país, pois sua constituição e sua sede localizam-se alhures[586]. O que se condiciona à autorização, assim, é o *funcionamento* no País, cujo significado é entendido como condução da atividade do objeto social, pelo prolongamento ou pela transferência de atividades para cá[587]. Além da autorização, exige-se, nos termos do art. 1.136, caput, o registro para conferir publicidade, *não* para atribuir personalidade jurídica porque esta já foi dada por outro sistema jurídico[588]. Ainda, exige-se que haja um representante, no Brasil, com amplos poderes, inclusive, para receber citação judicial da sociedade estrangeira, nos termos do art. 1.138 do Código Civil.

Por mais que haja essa divisão entre sociedades nacionais e estrangeiras, permite-se a mudança de nacionalidade para ambos os casos.

Tendo consentimento unânime dos sócios, a sociedade brasileira pode virar estrangeira, nos termos do art. 1.127 do Código Civil. Embora possa haver dificuldade nesse procedimento devido à legislação de destino, é irrelevante, sob o ponto de vista do sistema jurídico brasileiro, se os sócios terão ou não que constituir a sociedade novamente alhures[589]. Para a legislação brasileira, poderá a antiga sociedade brasileira tanto ser aqui liquidada ou dissolvida quanto aqui manter um estabelecimento ligado à matriz no exterior, a depender da autorização do Poder Executivo brasileiro[590].

---

[585] TEIXEIRA; GUERREIRO, **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**, p. 66.
[586] Cf. WALD, **Comentários ao novo código civil: do direito de empresa (Arts. 966 a 1.195)**, p. 707.
[587] Cf., *e.g.*, NOGUEIRA, Ruy Barbosa, Imposto de Renda - Parecer, *in*: ZILVETI, Fernando Aurélio (Org.), **Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira (centenário de nascimento)**, São Paulo: IBDT, 2019, p. 267; CANTO, Prestação de serviços de assistência técnica por empresa estrangeira a outra estabelecida no Brasil: pagamento de "royalties", tratamento pela legislação do Imposto sobre a Renda, rendimentos de residentes no estrangeiro, tributação, despesas dedutíveis, funcionamento de sociedade estrangeira no Brasil, o que o caracteriza, p. 183; PEDREIRA, José Luiz Bulhões, **Imposto sobre a Renda: Pessoas Jurídicas**, Rio de Janeiro: ADCOAS - JUSTEC, 1979, p. 41–43; TEIXEIRA; GUERREIRO, **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**, p. 80; CARVALHOSA, **Comentários ao Código Civil: Parte Especial: do Direito de Empresa (artigos 1.052 a 1.195**, p. 589; XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 593.
[588] Cf. WALD, **Comentários ao novo código civil: do direito de empresa (Arts. 966 a 1.195)**, p. 712.
[589] Cf. TEIXEIRA; GUERREIRO, **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**, p. 94.
[590] Cf. *Ibid*. Noutras praias, essa mudança pode ter impactos relevantes, cf. BROOD, Dual residence of companies, p. 24–25.

Por sua vez, a sociedade estrangeira já admitida a funcionar no País pode, após autorização do Poder Executivo, nacionalizar-se, mediante transferência de sua sede para o Brasil, consoante dispõe o art. 1.141 do Código Civil. Se com o mero funcionamento ela só fica sujeita ao sistema jurídico brasileiro relativamente aos atos e operações aqui praticados, com a nacionalização, passa ela a ser disciplinada integralmente pelo ordenamento brasileiro, nos termos do art. 1.137, caput, do Código Civil[591]. Ainda que, de acordo com sua legislação originária, possa ser dissolvida em razão dessa mudança, continua ela sendo a mesma pessoa jurídica[592], pois seus direitos e obrigações não sofrem alterações essenciais[593]. Por consequência, se mantiver estabelecimento fora do Brasil, para todos os efeitos, passam seus resultados a serem também da sociedade agora brasileira[594].

Diante dessas considerações, verifica-se que as sociedades estrangeiras podem realizar atividades do seu objeto social no País, com maior grau de presença mediante a fixação de sucursal, filial ou agência aqui, mas contanto que seu funcionamento seja autorizado pelo Poder Executivo. Dessa forma, em regra, as sociedades estrangeiras guardam apenas como suporte fático no Brasil a condução de parte das suas atividades do objeto social mediante a instalação de um estabelecimento. Assim, essas sociedades estrangeiras não são constituídas no Brasil, pois sua constituição é pressuposta. Igualmente, elas não possuem sua sede no País, pois esta encontra-se no país de origem. Por outro lado, é possível que uma sociedade estrangeira possua seu local de constituição no Brasil, caso uma sociedade nacional seja desnacionalizada, mas aqui mantenha uma filial. Da mesma maneira, só é possível que uma sociedade estrangeira passe a ter sua sede no Brasil na hipótese de ela se nacionalizar. Portanto, ausentes as situações de (des)nacionalização, uma sociedade estrangeira não guarda conexão pessoal com o Brasil.

Entretanto, justamente porque o objetivo é de apenas fixar um ponto no espaço por meio do qual os interesses das partes podem ser tutelados, fixa-se um domicílio tributário dessas sociedades no País, ainda que ausente qualquer vínculo pessoal. Isso, porém, não significa atribuir uma sujeição tributária igual a de pessoas jurídicas efetivamente domiciliadas no Brasil, mas sim imputar uma tributação equiparada, voltada à condução dos negócios aqui. É disso que se passa a tratar.

---

[591] Cf. WALD, **Comentários ao novo código civil: do direito de empresa (Arts. 966 a 1.195)**, p. 721.
[592] Cf. CARVALHOSA, **Comentários ao Código Civil: Parte Especial: do Direito de Empresa (artigos 1.052 a 1.195**, p. 609; ALARCON, Sociedades Empresárias Estrangeiras: Estudo à luz do Direito de Empresa, seç. 7. No mesmo sentido, mas sob a perspectiva internacional, cf. RIVIER, General Report, p. 64.
[593] Cf. TEIXEIRA; GUERREIRO, **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**, p. 89.
[594] Cf. *Ibid*.

1.5.1.2.2 Do regime tributário das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil

Ao arrolar as pessoas jurídicas contribuintes da tributação da renda, o art. 159 do RIR/2018 considera, de um lado, as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País (inciso I) e, de outro, as filiais, as sucursais, as agências ou as representações no País das pessoas jurídicas com sede no exterior (inciso II). No entanto, as pessoas jurídicas efetivamente domiciliadas no País não se sujeitam à tributação pelas mesmas razões que as filiais das pessoas jurídicas com sede no exterior.

Para que isso fique claro, vale examinar os dois níveis de presença de uma pessoa no País antes de ser aqui *efetivamente* domiciliada.

No nível mínimo de presença, o residente no exterior é sujeito à tributação no País de maneira isolada, havendo, porém, a necessidade de se fixar um domicílio para o seu procurador ou representante. Ou seja, a relação jurídico-tributária não fica desguarnecida de domicílio, mas tampouco se atribui domicílio para o *contribuinte*, pois, em razão do seu grau mínimo ou até inexistente, de presença no País, exige-se um responsável na qualidade de procurador ou representante. Daí a legislação preocupar-se com o ponto geográfico sob a perspectiva do responsável, pois ele precisa estar no território nacional.

Ao aumentar o grau de presença, surge um nível intermediário de presença. É esse o caso da filial, sucursal ou agência de pessoa jurídica com sede no exterior, a qual passa a ser sujeita à tributação no País de maneira parecida à que estão sujeitas as pessoas jurídicas (efetivamente) aqui domiciliadas[595]. Nesse caso, não faria sentido exigir, de plano, um responsável para a obrigação tributária. Afinal, não só a sociedade estrangeira possui um estabelecimento no Brasil, como ainda se exige, nos termos do art. 1.138 do Código Civil, um representante seu, de forma permanente, com poderes para quaisquer questões. Sendo assim, fixa-se como ponto geográfico para fins da tributação da renda: o local do respectivo estabelecimento, nos termos do art. 202, I, "a", do RIR/2018; ou, se houver mais de um, aquele que centralizar as operações no Brasil, conforme prescreve o art. 69 do Decreto-lei n. 5.844/1943. Nesta hipótese, não cabe a liberdade de eleição, pois a outra opção é a sede da empresa, a qual se encontra exterior, consoante dispõem vários dispositivos do Código

[595] Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**, São Paulo: IBDT, 2020, v. 2, p. 797.

Civil[596]. Nessa linha, nota-se que, em caso de um só estabelecimento no Brasil, seu domicílio tributário assemelha-se à regra do domicílio civil – que será explorado no tópico 1.5.2.2, *infra* –, já que, segundo o §2º do art. 75 do Código Civil, o domicílio de pessoas jurídicas com a administração ou a diretoria no exterior será o lugar do estabelecimento situado no Brasil correspondente às obrigações a ele vinculadas.

Dessa forma, por mais que possua domicílio tributário e civil no Brasil, as sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar aqui *não* estão sujeitas à tributação *em virtude de uma conexão pessoal* no País. Prova disso encontra-se no regime tributário a que ela está sujeita.

Ao contrapor o nível mínimo com o nível intermediário de presença, explica ALBERTO XAVIER que a tributação dos residentes no exterior pode se dar via regime de retenção na fonte *ou* via equiparação a pessoas jurídicas domiciliadas no País nas hipóteses em que o exercício da condução dos negócios no País se dê por meio de uma organização de pessoas e bens em relação à qual se imputam rendimentos[597]. Dado o maior grau de presença no País desse residente no exterior, muda-se de um regime de tributação isolada incidente sobre cada rendimento em bases brutas (nível mínimo de presença) para um regime de tributação em que se contrapõem os elementos positivos com os negativos (nível intermediário de presença), calculando a renda de maneira próxima à feita por uma pessoa jurídica domiciliada no País[598]. Por isso, embora a filial, sucursal ou agência de pessoa jurídica com sede no exterior goze do status de *contribuinte*, nos termos da legislação tributária brasileira (vide o já referido art. 159 do RIR/2018), trata-se de uma ficção, mediante equiparação, em que se atribui certo regime jurídico[599].

No entanto, a equiparação feita não tem por objetivo tornar a sociedade estrangeira nem sua filial uma pessoa jurídica domiciliada no País no sentido de que existe uma conexão pessoal. Ela apenas pretende estender, com algumas ressalvas, tratamento tributário semelhante. Afinal, só se equipara o que é distinto: fosse realmente domiciliada no Brasil, então não haveria necessidade de equiparação; mas, como não o é, trata-se como se fosse. Essa equiparação, porém, está atrelada a determinado fim, qual seja: apurar o lucro obtido por fontes no Brasil para que sejam confrontados com despesas aqui incorridas. Não se tem e nem se poderia ter por objetivo transformar um residente no exterior em *efetivamente*

---

[596] Veja os seguintes dispositivos do Código Civil: art. 75, §1º; art. 1.134, §2º; e art. 1.136, §2º, I.
[597] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 590.
[598] Cf. *Ibid*., p. 590 e 594.
[599] Cf. *Ibid*., p. 602. Em sentido semelhante, cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 78 e 193.

domiciliado no Brasil, sem qualquer elemento de conexão pessoal, de sorte a sujeitá-lo à tributação em bases universais ou a torná-lo apto a acessar os ADTs concluídos pelo Brasil.

Em que pese haja posição de parte da doutrina[600] e da RFB[601] em sentido contrário, não faz sentido uma equiparação a ponto de sujeitar as filiais de sociedades estrangeiras à tributação em bases universais porque, com elas, o Estado brasileiro não guarda qualquer conexão pessoal. Embora o mecanismo para submeter a um regime de pessoas jurídicas aqui domiciliadas tenha sido, mediante ficção, equipará-las como contribuinte, gozando daí de personalidade jurídico-tributária distinta[602], isso se deu sem vínculo pessoal, mas em virtude de condução de atividade no Brasil. Não há aqui local de constituição nem sede social ou sede de administração porque a própria noção de sociedade estrangeira pressupõe que a constituição se deu alhures e que a sede e sua administração ficam no exterior[603]. Repisa-se: a autorização a que se submete a sociedade estrangeira volta-se ao *funcionamento*, não à constituição: no Brasil, será estabelecido apenas um prolongamento ou uma transferência da atividade do objeto social da sociedade estrangeira[604]. Tanto é assim que, no âmbito do Direito Privado, as filiais ou quaisquer outras dependências continuarão a fazer parte da sociedade estrangeira, até porque, embora possam gozar de certa autonomia, a sede de administração localiza-se no estrangeiro. Nota-se: não está em jogo uma divergência de vínculos pessoais entre o Direito Tributário e o Direito Privado, mas a vera constatação de que inexiste uma conexão pessoal entre o Estado brasileiro e as filiais, sucursais e agências de sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil.

Desse modo, em razão da inexistência de uma conexão pessoal, filiais de sociedades estrangeiras não preenchem o teste de sujeição tributária presente nos ADTs concluídos pelo Brasil, tampouco o Estado brasileiro guarda jurisdição para sujeitá-las à tributação em bases universais. Aliás, conquanto a RFB defenda posição diversa quanto à tributação em bases universais[605], nem mesmo a legislação brasileira supõe tal exação, pois a tributação das

---

[600] Cf. TÔRRES, Heleno, **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**, 2ª. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001, p. 193 e 202.
[601] Cf. BRASIL, RFB, Solução de Consulta COSIT nº 17, 2015, para. 11.
[602] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 602; CALIENDO, **Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional**, p. 244.
[603] Veja os seguintes dispositivos do Código Civil: art. 75, §1º; art. 1.134, §1º, I e §2º; e art. 1.136, §2º, I.
[604] No mesmo sentido, cf. SOUSA, Rubens Gomes de, O Impôsto sobre a Renda das Sociedades Estrangeiras, *in*: **Estudos de Direito Tributário**, Saraiva: São Paulo, 1950, p. 20; GUERREIRO, José Alexandre Tavares, Subsidiárias, filiais e representantes de sociedades estrangeiras, *in*: XAVIER, Alberto; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Orgs.), **Estudos Jurídicos sobre Investimento Internacional**, São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1980, p. 146.
[605] Cf. BRASIL, RFB, Solução de Consulta COSIT nº 17, de 24 de fevereiro de 2015.

filiais se dá na fonte, *i.e.*, sobre o lucro obtido no País[606]. Pode até haver uma divergência sobre o conceito de fonte no âmbito da legislação brasileira[607] e acerca do emprego do princípio da absorção ou da força de atração da renda obtido pelo estabelecimento[608], mas, independentemente da posição adotada, fato é que só alcança a renda das filiais com origem no Brasil, seja sob a perspectiva *histórica*, seja sob a perspectiva *sistemática*.

Historicamente, entende-se que o regime tributário das filiais de sociedades com sede no exterior se dá em bases territoriais. À primeira vista, essa interpretação já seria evidente quando considerado que só a partir da Lei n. 9.249/1995 as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil passaram a se sujeitar à tributação em bases universais. Contudo, na verdade, o art. 31 da Lei n. 4.625, de 31 de dezembro de 1922 ("Lei n. 4.625/1922") chegou a dispor que as pessoas jurídicas residentes no Brasil teriam seus "rendimentos de qualquer origem" sujeitos à tributação. Em que pese esse dispositivo tenha sido, no ano seguinte, modificado para abarcar só a fonte de produção no Brasil[609], o inciso I do mesmo artigo estabelecia que sociedades com sede no estrangeiro pagariam Imposto sobre a Renda *líquida* sobre o que fosse apurado "dentro do território nacional". Mesmo com a introdução do art. 25 da Lei n. 9.249/1995 e do regime estabelecido pela Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014, não se estabeleceu a tributação em bases universais sobre lucros auferidos por filiais de sociedades estrangeiras. Foram silentes a esse respeito, falando, quando muito, em pessoas jurídicas *domiciliadas no País*, mas aqui considerando efetivo domicílio e não um contribuinte com tratamento equiparado.

Sistematicamente, como outra face da vinculação dos lucros aqui obtidos, adota-se a dedutibilidade das despesas conexas com o estabelecimento no País[610]. Embora, sob o regime trazido pela Lei n. 4.625/1922, não houvesse uma restrição *expressa* quanto às deduções possíveis para as sociedades com sede no exterior, já se poderia construir que as despesas incorridas para conseguir e assegurar essa renda, nos termos da alínea "d" do inciso

---

[606] No mesmo sentido, cf. GUERREIRO, Subsidiárias, filiais e representantes de sociedades estrangeiras, p. 147–148.

[607] Cf., *e.g.*, VASCONCELLOS, Roberto França, **Tributação do Comércio Eletrônico Internacional**, Doutoramento, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2002, p. 204 e ss.; GOMES, El principio de la territorialidad, el principio de la fuente y el principio del pago, p. 899–904; UTUMI, **O Regime Tributário Brasileiro do Imposto sobre a Renda de Não-Residentes: A Fonte como critério de conexão**, p. 103–114; CAVALCANTI, **Contribuição ao Estudo do Estabelecimento Permanente**, p. 119–123.

[608] Cf. BIANCO, **Transparência Fiscal Internacional**, p. 311; CAVALCANTI, **Contribuição ao Estudo do Estabelecimento Permanente**, p. 251; XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 594–595; BRASIL, RFB, Solução de Consulta SRRF04/DISIT n. 4, de 23 de janeiro de 2013, para. 5.

[609] Cf. art. 3º da Lei n. 4.783, de 31 de dezembro de 1923.

[610] Sobre o tema, cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 604–605.

II do art. 31 da Lei n. 4.625/1922, seriam somente dedutíveis se relacionadas com a renda obtida no território brasileiro. Com o art. 64 da Lei n. 4.506, de 30 de novembro de 1964, passou a ser expressa a limitação da dedução de custos e despesas àqueles realizados por suas dependências no território brasileiro, bem como referente às "quotas de depreciação, amortização ou exaustão dos bens situados no País" e às "provisões, relativas às operações de suas dependências no País". A mesma Lei ainda traz outras limitações, como no caso de despesas referentes a pagamentos a título de assistência técnica, as quais não são dedutíveis se as importâncias pagas ou creditadas forem em benefício da matriz, nos termos do seu art. 52, parágrafo único, alínea "a". Tendo em vista essas limitações, caso gozassem do mesmo status que as pessoas jurídicas efetivamente domiciliadas no Brasil, as filiais de sociedades estrangeiras não poderiam sofrer essas restrições quanto à dedutibilidade, já que se imporia, a residentes do mesmo País, tratamento anti-isonômico sem qualquer justificativa. Contudo, justamente por se tratar de um discrímen entre pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil e filiais de sociedades estrangeiras que gozam de tratamento equiparado (mas não idêntico), não há problema em face da igualdade.

Diante dessas considerações, constata-se que, muito embora a legislação tributária brasileira fixe um domicílio para a filial, sucursal ou agência de pessoas jurídicas com sede no exterior, ela não o faz *em virtude de um elemento de conexão pessoal*, mas tão somente para fixar um ponto espacial na relação jurídico-tributária entre tal contribuinte e o sujeito ativo. Resta, agora, extrair qual é o vínculo pessoal que sujeita as pessoas jurídicas efetivamente domiciliadas no Brasil à tributação do IRPJ e da CSL, a fim observar o teste de sujeição tributária dos ADTs concluídos pelo Brasil.

1.5.2 Da conexão pessoal das pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil

Conforme se verificou no tópico 1.5.1.1, *supra*, a acepção ampla de domicílio tributário presente na legislação do IRPJ (e da CSL) institui a liberdade de eleição, exceto se houver somente um estabelecimento; neste caso, o domicílio tributário é o local onde se situar tal estabelecimento. No entanto, como visto no tópico 1.5.1.2.1, *supra*, o conceito de estabelecimento não pressupõe qualquer vínculo pessoal, já que se aplica também para as filiais de sociedades estrangeiras. Da mesma forma, tampouco a noção de estabelecimento centralizador presente como uma das opções na liberdade de eleição parte de uma conexão pessoal, pois também se admite a escolha por parte das sociedades estrangeiras. Contudo,

justamente porque sua sede localiza-se alhures, a outra opção da liberdade de eleição não pode ser exercida; porém, ela sim revela um vínculo pessoal, qual seja: o local da sede.

Todavia, é preciso estressar o que significa possuir "a sede da empresa no País", nos termos do art. 202, I, "b", do RIR/2018, que reproduz o caput do art. 34 da Lei 4.154/1962. Afinal, não é claro se a sede significa que o local de constituição também é necessariamente no Brasil, muito menos se a sede pode ser aqui, ao passo que a administração/direção seja localizada no exterior. Assim, como existe uma relação entre o domicílio tributário da legislação do IRPJ (e da CSL) e o de que trata o art. 127, II, do CTN, o qual, por sua vez, pressupõe o conceito civil de sede, é preciso examinar tais dispositivos, tendo em vista as suas vinculações.

Além da liberdade de eleição, a noção de sede de que trata a legislação do IRPJ (e da CSL) é a mesma a que se refere o art. 127, II, do CTN. A essa conclusão se chega não só pelo papel que exerce o CTN, mas também porque historicamente foram o Decreto-lei n. 5.844/1943 e a Lei n. 4.154/1962 que influenciaram, em parte, o domicílio tributário previsto pelo art. 127 do CTN. Esse será o objeto do tópico 1.5.2.1.

Ainda que o conceito de domicílio tributário pelo art. 127 do CTN tenha sido esmiuçado pela legislação do IRPJ (e da CSL), fato é que ele também pressupõe o conceito de sede previsto pelo atual Código Civil, o qual, a respeito das pessoas jurídicas de direito privado, apenas repetiu o Código Civil de 1916. Daí a pertinência em analisá-lo. Esse será o objeto do tópico 1.5.2.2.

Assim, explicadas as relações entre os dispositivos da legislação do IRPJ e da CSL que definem o domicílio tributário, o art. 127 do CTN e o art. 75 do Código Civil, poder-se-á estressar o conceito de sede para verificar a qual vínculo pessoal a que o termo *domicílio*, presente na sujeição passiva do IRPJ e da CSL se refere. Esse será o objeto do tópico 1.5.2.3.

1.5.2.1 Do domicílio tributário das pessoas jurídicas de direito privado no CTN

Antes da edição do CTN, inexistia um conceito de domicílio tributário que valia para todas as unidades federativas. No entanto, percebe-se que a formatação das regras do CTN a esse respeito seguiu, em grande medida, o que se passava na legislação do Imposto de Renda.

Na década de 1940, valia, no âmbito do Imposto de Renda, o conceito de domicílio presente no Decreto-lei n. 5.844/1943, o qual, para as pessoas jurídicas, referia-se ao local

do estabelecimento (principal) *ou* do escritório de controle, administração ou direção, a depender da situação. Em regra, o domicílio das pessoas jurídicas com sede no País era no local do escritório de controle, administração ou direção, nos termos do art. 173, caput, do Decreto-lei n. 5.844/1943. Se fosse uma coligada ou controlada, então o domicílio tributário seria o local do seu respectivo estabelecimento, consoante o art. 173, par. ún., c/c art. 69, par. ún., do referido Decreto-lei. Igual critério também tinha sido adotado para as pessoas jurídicas com sede no exterior e para as filiais, sucursais ou agências de pessoas com sede no País, conforme dispunha o art. 172, caput, de tal Decreto-lei. No entanto, o local do estabelecimento era excepcionado no caso em que um deles centralizava a contabilidade dos demais, podendo este ser a sede ou não. Nessa hipótese, o art. 69, caput, c/c o art. 173, par. ún., do Decreto-lei n. 5.844/1943 fixava o dito estabelecimento centralizador da contabilidade/escrituração ou principal como o local do domicílio do tributário. Dessa forma, verifica-se que não havia propriamente uma liberdade de eleição do domicílio, valendo-se, em regra, do local do escritório de controle, administração ou direção.

Na década de 1950, quando foram iniciados os trabalhos de codificação tributária[611], objetivava-se ora ratificar o critério geral empregado pelo Decreto-lei n. 5.844/1943 ora afastar a discussão acerca da (in)existência de um estabelecimento principal. Nos trabalhos da Comissão Especial do CTN, RUBENS GOMES DE SOUSA relata que, no art. 155 do Anteprojeto, adotava-se, como regra, o local da administração principal da pessoa jurídica, acompanhando o que seria "a regra dominante na legislação comparada" [612]. Por outro lado, a referida Comissão preferiu o emprego de "qualquer dos seus estabelecimentos", consoante se verifica no art. 98 do Projeto[613]. De acordo com o referido autor, a preferência pelo local do estabelecimento tinha como objetivo, sem prejudicar o contribuinte, melhor atender o interesse fiscal, uma vez que seriam evitadas "objeções protelatórias, como no caso de filiais que excepcionassem a jurisdição invocando o domicílio da matriz"[614]. Ao mesmo tempo, não se viu a necessidade de definir quem seria o contribuinte domiciliado ou residente no estrangeiro, pois seria melhor que a "lei específica de cada tributo, em função da natureza

[611] Sobre o tema, cf., *e.g.*, SCHOUERI, Luís Eduardo, Código Tributário Nacional e a Unificação do Direito Tributário Brasileiro, *in*: COELHO, Sacha Calmon Navarro *et al* (Orgs.), **Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi**, Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 349–374.
[612] FAZENDA, Ministério da Fazenda, Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, 1954, p. 200 e 303–304.
[613] *Ibid*., p. 47–48 e 200.
[614] *Ibid*., p. 200.

deste", cuidasse da matéria[615]. Portanto, a definição de domicílio tributário durante a elaboração do CTN ora caminhava para se valer somente da regra geral presente no Decreto-lei n. 5.844/1943 ora voltava-se apenas à noção de estabelecimento, sem qualquer consideração sobre quem seria o residente no exterior.

Ainda antes da edição do CTN, promulgou-se a já referida Lei n. 4.154/1962, cujo art. 34 estabelecia a liberdade de eleição do domicílio tributário no âmbito do Imposto de Renda: o domicílio tributário seria o local do estabelecimento industrial ou comercial de sua fonte de produção *ou* a sede da empresa dentro do País[616].

Nesse contexto, ao se editar o CTN, consagrou-se, em seu art. 127, a liberdade de eleição do domicílio para fins tributários[617]. Essa constatação extrai-se, ainda que indiretamente, a partir da expressão "[n]a falta de eleição" do caput do art. 127[618]. Nesse sentido, em princípio, é o sujeito passivo quem escolhe o seu domicílio tributário[619]. É ele que determina seu local de preferência para que possa ser convocado a cumprir com suas obrigações tributárias[620]. Em outras palavras, diante da pluralidade de elementos aptos a configurar o domicílio tributário ou da incerteza quanto a eles, o sujeito passivo possui o direito de escolher o seu domicílio tributário[621].

Para os fins deste trabalho, destacam-se aqui que a liberdade de eleição pelo contribuinte ou responsável se dá *na forma da legislação aplicável*, nos termos do caput do art. 127 do CTN. Como ela se dá *para fins tributários*, o art. 127 do CTN é a própria legislação do tributo em questão. Afinal, a legislação pode, por exemplo, limitar as opções

---

[615] *Ibid*., p. 201.
[616] Cf. PEDREIRA, **Imposto sobre a Renda: Pessoas Jurídicas**, p. 157.
[617] Para a defesa de que nem poderia ser diferente disso, cf. MACHADO, Hugo de Brito, **Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 96 a 138**, São Paulo: Atlas, 2004, p. 495.
[618] Cf. FEDERIGHI, Wanderley José, Apontamentos sobre o domicílio tributário, **Cadernos Jurídicos**, v. 45, ano 17, p. 179–198, 2016, p. 188.
[619] Cf. BALEEIRO, Aliomar, **Direito tributário brasileiro**, 11 ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 732; PIRES, Adilson Rodrigues, **Manual de Direito Tributário**, 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 51; CARVALHO, Paulo de Barros, **Curso de Direito Tributário**, 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 323; MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira, Arts. 121 a 127, *in*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.), **Comentários ao Código Tributário Nacional: arts. 96 a 218**, São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2, p. 209; COELHO, Sacha Calmon Navarro, Arts. 113 a 138, *in*: NASCIMENTO, Carlos Valder do; PORTELLA, André (Orgs.), **Comentários ao Código Tributário Nacional**, 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 301; FARIA, Luiz Alberto Gurgel de, Obrigações tributárias, *in*: FREITAS, Vladimir Passos de (Org.), **Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**, 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, seç. art. 127; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, Freedom of Establishment and Location of the Company: Notes to the Brazilian Law (Liberdade de estabelecimento e a localização da empresa: algumas notas sobre o direito brasileiro), **Studi Tributari Europei**, v. 1, p. 169–186, 2017, p. 175.
[620] Cf. FEDERIGHI, Apontamentos sobre o domicílio tributário, p. 189.
[621] Cf. MACHADO, **Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 96 a 138**, p. 503.

a serem eleitas[622], o que pode se justificar em razão do tributo. Por exemplo, conforme já explicado no tópico 1.5.1.1, *supra*, como regra geral, a legislação do IRPJ (e da CSL) institui a liberdade de eleição para que se escolha o local do domicílio nas hipóteses em que haja mais de um estabelecimento; cabe daí escolher entre: o local do estabelecimento centralizador das suas operações; ou a sede da empresa no País.

Ao mesmo tempo, porém, existe uma restrição espacial do suporte fático a respaldar a eleição. Por mais que haja divergência se precisa ser o território do ente tributante[623] ou se pode ser em todo o território nacional[624] – o que não tem relevância sob a perspectiva do IRPJ e da CSL –, é preciso rechaçar a posição de RENATO LOPES BECHO, segundo quem poderia ser, inclusive, noutro "país"[625]. Ao defender este entendimento, o autor vê no domicílio tributário do art. 127 do CTN apenas uma característica do critério pessoal do tributo[626], sem, todavia, considerar a ambiguidade do termo *domicílio*, já que, não obstante a lei tributária possa alcançar residentes no exterior, não se afasta a necessidade de se atribuir, no País, o domicílio tributário para o *contribuinte* ou *responsável* para fins de fixação espacial para o cumprimento de suas obrigações tributárias.

Feitas as considerações pertinentes acerca do caput do art. 127 do CTN, verifica-se que seus incisos trazem critérios subsidiários, de modo a solucionar "omissão ou reticência"[627], uma vez que, de outro modo, ficaria refém "da negligência do sujeito passivo"[628].

No caso das pessoas jurídicas de direito privado – que aqui se incluem expressamente as firmas individuais[629] –, o critério subsidiário estabelecido pelo inciso II é o lugar da sua sede, ou, o de cada estabelecimento relativamente aos atos ou fatos que derem causa à obrigação. Dessa forma, constata-se que, assim como faz o caput do art. 34 da Lei 4.154/1962 (reproduzido pelo art. 202, I, "b", do RIR/2018), o art. 127, II, do CTN fala em *sede*.

A esse respeito, entende-se que, ao se falar em *sede*, remete-se ao conceito de domicílio civil. A justificativa para tanto funda-se no papel suplementar exercido pelo art.

---

[622] No mesmo sentido, cf. *Ibid*., p. 502.
[623] Cf. *Ibid*., p. 500.
[624] Cf. MELO, José Eduardo Soares de, **Curso de Direito Tributário**, 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 273.
[625] BECHO, Renato Lopes, Artigos 121 ao 137, *in*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Orgs.), **Comentários ao Código Tributário Nacional**, São Paulo: MP Editora, 2005, p. 1017.
[626] Cf. *Ibid*.
[627] BALEEIRO, **Direito tributário brasileiro**, p. 732.
[628] CARVALHO, **Curso de Direito Tributário**, p. 323.
[629] Para a posição de que seria desnecessária a referência a *firmas individuais* porque já estariam inseridas em *pessoas jurídicas de direito privado*, cf. MIRETTI, Arts. 121 a 127, p. 210.

75, IV, do Código Civil[630]. Afinal, conforme visto, a liberdade de eleição prevista pelo caput do art. 127 do CTN pressupõe a possibilidade de escolher um local para fins tributários; porém, subsidiariamente deve-se seguir algum critério. Se para as pessoas físicas adota-se a residência habitual, ou, não sendo possível constatá-la, o centro habitual de sua atividade (inciso I)[631], para as pessoas jurídicas de direito público, vale qualquer uma de suas repartições no território do ente tributante (inciso III). Assim, o art. 127 do CTN ora adotou um exame fático, ora se valeu de conceitos já pressupostos. No caso das pessoas jurídicas de direito privado, ao se falar em *sede*, não se exige uma análise fática, mas simplesmente se remete ao local tal qual fixado pelo Código Civil, onde a pessoa demanda e pode ser demandada.

Dessa forma, no âmbito tributário, a pessoa jurídica com mais de um estabelecimento pode, em regra, eleger seu domicílio tributário em local distinto do da sede, tal qual prevista pelo Código Civil. Por exemplo, na hipótese em que sua matriz (*i.e.*, sua sede de administração) fique em local diferente da sede estatutária (*i.e.*, aquela eleita nos termos do art. 75, IV, do Código Civil[632]), então a pessoa jurídica poderá eleger, como seu domicílio tributário, a primeira e não a última[633]. No caso do IRPJ (e da CSL), considerando que a matriz ou outro estabelecimento seja o responsável por centralizar as operações, então poderá a pessoa jurídica eleger local distinto do da sua sede.

Tendo isso em vista, constata-se que a legislação do IRPJ (e da CSL) influenciou na formatação do art. 127 do CTN, o qual estabelece a liberdade de eleição, mas atribui critérios subsidiários para não depender de atos do sujeito passivo. No caso das pessoas jurídicas, um dos critérios adotados – e que é o importante para esta análise – é o da sede, nos termos do art. 127, II, do CTN. Esse dispositivo, porém, não prescreve um conceito de sede distinto do civil, mas, na verdade, nele se baseia.

Em razão de o art. 127, II, do CTN conceber uma aplicação suplementar do conceito civil de sede, deve-se examiná-lo.

---

[630] Em sentido semelhante, cf., *e.g.*, *Ibid*., p. 209; AMARO, Luciano, **Direito Tributário Brasileiro**, 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 330; BIANCO, **Transparência Fiscal Internacional**, p. 132; SCHOUERI, Domicílio Fiscal, Notificação Eletrônica e Devido Processo Legal, p. 257.

[631] Sobre o tema, cf. FEDERIGHI, Apontamentos sobre o domicílio tributário, p. 189–191.

[632] Cf. PONTES DE MIRANDA, **Tratado de Direito Privado – Parte Geral – Tomo I – Introdução. Pessoas Físicas e jurídicas**, p. 477; VELOSO, Zeno, O Domicílio no Direito Brasileiro, no Português e no Projeto de Código Civil do Brasil, **Revista de Direito Civil**, v. 37, n. 14, 1986, para. 10; PEREIRA, **Instituições de Direito Civil: Introdução ao Direito Civil; Teoria Geral do Direito Civil**, p. 332.

[633] Cf. BRASIL, RFB, Solução de Consulta COSIT nº 27, 2013, para. 36.

1.5.2.2 Do domicílio civil das pessoas jurídicas de direito privado

De maneira geral, os dispositivos referentes ao domicílio civil não sofreram grandes modificações em relação ao Código Civil de 1916. Especialmente, no caso das pessoas jurídicas de direito privado, as previsões são virtualmente as mesmas[634]. Enquanto o art. 35, IV, do Código Civil de 1916 corresponde ao presente art. 75, IV, os §§3º e 4º do antigo art. 35 equivalem aos atuais §§1º e 2º do dito art. 75.

Nos termos dos incisos do art. 75 do Código Civil, estabelece-se o domicílio da União (inciso I), dos Estados e Territórios (inciso II), dos Municípios (inciso III) e, por fim, das *demais pessoas jurídicas*[635] (inciso IV). Enquanto, nos primeiros três incisos, o próprio Código Civil fixa os seus respectivos domicílios, o inciso IV do art. 75 funda-se na *liberdade de eleição de domicílio* – chamado de *domicílio voluntário*[636]. Segundo esse dispositivo, o domicílio das pessoas jurídicas de direito privado corresponde ao (*i*) lugar de funcionamento das respectivas diretorias e administrações *ou* (*ii*) ao local onde elegerem expressamente domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos[637]. Dessa forma, o dispositivo prescreve uma regra que estabelece a liberdade de eleição do domicílio, mas que, caso não exercida, é suprida por um critério estipulado por ela mesma. Embora o Código Civil disponha, em seu art. 75, IV, como regra geral a liberdade de eleição do domicílio, trazendo um critério subsidiário a suprir a ausência daquele exercício, há duas exceções estipuladas pelos §§1º e 2º, as quais então fixam um local de cumprimento de obrigações no País, sem se valer de um vínculo pessoal.

Desse modo, para facilitar o exame, pode-se analisar o domicílio das pessoas jurídicas partindo das seguintes noções de sede: *estatutária/social*, *natural* ou *legal*[638].

A *sede estatutária* (ou sede *social*[639]) é aquela prevista no estatuto ou outro ato constitutivo da dita pessoa jurídica, contanto que devidamente registrado[640]. É, portanto, a

---

[634] Cf. AZEVEDO; NICOLAU, **Código Civil Comentado: das pessoas e dos bens: artigos 1º a 103**, p. 179.
[635] Para debate sobre o alcance dessa expressão para saber se abrange pessoas jurídicas direito público interno, cf. MONTEIRO FILHO, Raphael de Barros *et al*, **Comentários ao novo código civil: das pessoas (Arts. 1º a 78)**, Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1097–1099.
[636] Cf., *e.g.*, WALD, Arnoldo, **Direito Civil: Introdução e Parte Geral**, 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 185.
[637] Sobre a eleição expressa, cf. BEVILAQUA, Clóvis, **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil**, 5. ed. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1940, p. 256.
[638] Cf. FRANÇA, R. Limongi, **Manual de Direito Civil**, 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971, p. 175–176.
[639] Cf. BRASIL, RFB, Solução de Consulta COSIT nº 27, de 25 de novembro de 2013, para. 24, 29 e 30.
[640] Cf. FRANÇA, **Manual de Direito Civil**, p. 176.

sede eleita por quem a constituiu ou detém seu capital. Ela pode corresponder ou não à *matriz*[641], a qual consiste exatamente no local da sede de administração da pessoa jurídica. Destaca-se que não há problema algum em a sede estatutária ser distinta da matriz[642]. É fruto do exercício da liberdade de eleição de domicílio da pessoa jurídica. Daí que, na sede estatutária, não precisa haver o exercício de determinada atividade[643]. No entanto, é preciso um suporte fático, no Brasil, a sustentar a sua escolha, pois ela não pode ser arbitrária[644]. Logo, contanto que haja um suporte fático a sustentar a sua opção, a pessoa jurídica pode, em regra, escolher o centro da sua atividade no mundo jurídico, *i.e.*, pode ela eleger a sua *sede estatutária*.

Ao não exercer a sua liberdade de eleição do domicílio, este corresponderá ao local da *sede natural* – também chamada de *matriz*[645] –, a qual consiste na aplicação do critério subsidiário presente no art. 75, IV, qual seja, o local de funcionamento das respectivas diretorias e administrações[646], *i.e.*, sua sede de administração. A escolha desse critério está refletida na importância que o Código enxerga nesses órgãos da pessoa jurídica. A título de exemplo, conforme dispõem os incisos II, III e IV do seu art. 46, no próprio registro da pessoa jurídica, ela precisa declarar quem são seus diretores, a maneira por meio da qual é administrada, bem como se o ato constitutivo pode ser reformado quanto à administração e, em caso afirmativo, de que forma. Ao mesmo tempo, nos termos do seus arts. 47 e 49, não só os atos dos administradores obrigam a pessoa jurídica, desde que exercidos nos limites impostos pelo ato constitutivo, como ainda a ausência de administração pode implicar que o juiz nomeie administrador provisório. De acordo com PONTES DE MIRANDA, a diretoria é um órgão necessário, já que não se concebe uma pessoa jurídica sem diretoria, pois ela é seu órgão executivo, administrando-a perante, inclusive, as relações exteriores[647]. Ainda acerca do critério subsidiário, ressalta-se que, ao se referir ao local do funcionamento das diretorias e administrações, não está em causa o domicílio das pessoas que as exerçam[648]. Tampouco

---

[641] Cf. BRASIL, RFB, Solução de Consulta COSIT nº 27, de 25 de novembro de 2013, para. 20–21.
[642] Cf. PONTES DE MIRANDA, **Tratado de Direito Privado – Parte Geral – Tomo I – Introdução. Pessoas Físicas e jurídicas**, p. 477; VELOSO, O Domicílio no Direito Brasileiro, no Português e no Projeto de Código Civil do Brasil, para. 10.
[643] Cf. SCHOUERI; BARBOSA, A Persona e o Direito: entre a Realidade e a Ficção das Pessoas Jurídicas, p. 269.
[644] Cf. PONTES DE MIRANDA, **Tratado de Direito Privado – Parte Geral – Tomo I – Introdução. Pessoas Físicas e jurídicas**, p. 477 e 480.
[645] Cf., *e.g.*, BRASIL, RFB, Solução de Consulta COSIT n. 27, de 25 de novembro de 2013, para. 21.
[646] Cf. FRANÇA, **Manual de Direito Civil**, p. 176.
[647] Cf. PONTES DE MIRANDA, **Tratado de Direito Privado – Parte Geral – Tomo I – Introdução. Pessoas Físicas e jurídicas**, p. 387.
[648] Cf. *Ibid*., p. 476.

se questiona onde a pessoa jurídica conduza sua atividade propriamente dita[649]. O importante é o lugar em que são tratados os negócios da pessoa jurídica[650].

Por sua vez, a *sede legal* (ou *domicílio legal*) seria aquela determinada pela lei[651] que, no caso das pessoas jurídicas de direito privado, corresponde às exceções estipuladas pelos §§1º e 2º do art. 75 do Código Civil.

A primeira exceção refere-se à situação em que a pessoa jurídica possui vários estabelecimentos em locais distintos. Nessa hipótese, o §1º do art. 75 determina que cada um desses estabelecimentos [652] será considerado domicílio em relação aos atos nele praticados. Devido à proporção continental do território brasileiro, esse dispositivo impede que terceiro tenha que percorrer longas distâncias para assegurar seu interesse perante a sede no Brasil, permitindo que demande no estabelecimento do ato praticado[653].

A segunda exceção é da hipótese em que a administração ou a diretoria tenham a sede no estrangeiro, já mencionada no tópico 1.5.1.2.2, *supra*. Trata-se de situação distinta da exceção acima, uma vez que, embora haja uma razão semelhante, o §2º do art. 75 do Código Civil volta-se às pessoas jurídicas que possuam sua *matriz* no exterior. Assim, no Brasil, também é protegido o terceiro que mantenha relações jurídicas com pessoas com sede de administração no exterior[654].

Ressalta-se que a aplicação do §2º do art. 75 do Código Civil pressupõe que não exista *sede de administração* no Brasil, mas apenas um estabelecimento aqui. Claramente, essa regra vincula-se às sociedades estrangeiras[655] tratadas no tópico 1.5.1.2.1, *supra*. São elas que, conquanto tenham sede no exterior, possuem autorização para funcionar no País mediante instalação de filiais, sucursais, agências etc. Daí o §2º do art. 75 do Código Civil

---

[649] Cf. *Ibid*., p. 476–477.
[650] Cf. *Ibid*., p. 477.
[651] Cf. FRANÇA, **Manual de Direito Civil**, p. 175–176.
[652] Para a posição de que um mero armazém ou depósito não configuraria um estabelecimento, cf. PONTES DE MIRANDA, **Tratado de Direito Privado – Parte Geral – Tomo I – Introdução. Pessoas Físicas e jurídicas**, p. 479.
[653] Além da Súmula n. 363 do Supremo Tribunal Federal, cf. *Ibid*., p. 480; LOTUFO, **Código Civil Comentado: parte geral (arts. 1º a 232)**, p. 191; AZEVEDO; NICOLAU, **Código Civil Comentado: das pessoas e dos bens: artigos 1º a 103**, p. 179; BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário no 53.920/RJ, Segunda Turma, rel. Min. Victor Nunes, julgado em 20 de setembro de 1963, p. 844.
[654] Cf. LOTUFO, **Código Civil Comentado: parte geral (arts. 1º a 232)**, p. 191; DINIZ, **Curso de Direito Civil Brasileiro: teoria geral do direito civil**, p. 289.
[655] Cf. CARVALHOSA, **Comentários ao Código Civil: Parte Especial: do Direito de Empresa (artigos 1.052 a 1.195**, p. 599.

falar, genericamente, em *agências*, sendo cada dependência, no tocante às respectivas obrigações contraídas, o domicílio da pessoa jurídica estrangeira[656].

Tendo isso em vista, há duas constatações importantes.

De um lado, verifica-se que também o domicílio civil possui função correspondente a do art. 127 do CTN, mas no âmbito do Direito Privado. Ambos os dispositivos fixam um ponto geográfico para que a pessoa jurídica possa demandar e ser demandada em determinado mundo jurídico, *i.e.*, respectivamente nas relações jurídico-tributárias e relações jurídico-civis. Ademais, igualmente ao art. 127 do CTN e à legislação do IRPJ e da CSL, o art. 75, IV, do Código Civil apresenta a liberdade de eleição do domicílio, bem como atribui domicílio às sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no País.

De outro lado, o local fixado para a formalização das relações jurídico-civis pode ser uma sede *estatutária/social*, *natural* ou *legal*. Como a situação da *sede legal* versa sobre a hipótese de mero estabelecimento de pessoas, inclusive, sociedades estrangeiras, então verifica-se que o importante, para extrair o vínculo pessoal, são as noções de sede *estatutária/social* e sede *natural* (matriz).

Assim, explicadas as relações entre os dispositivos da legislação do IRPJ e da CSL, o art. 127 do CTN e o art. 75 do Código Civil, pode-se adentrar o vínculo pessoal a que o termo *domicílio* presente na sujeição passiva do IRPJ e da CSL se refere.

1.5.2.3 Afinal, qual é o elemento de conexão pessoal em virtude do qual as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil estão sujeitas à tributação da renda?

O fato de a legislação do IRPJ e da CSL[657], o art. 127 do CTN e o art. 75 do Código Civil definirem *domicílio* amplamente por buscarem um ponto espacial no mundo jurídico dessa pessoa, não os tornam descartáveis para fins de verificar qual é a conexão pessoal. Afinal, salvo nos casos como das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil, eles se baseiam numa conexão pessoal para sujeitar as pessoas jurídicas ao IRPJ e à CSL, qual seja: o local da sede.

---

[656] A esse respeito, mas quanto ao Código Civil de 1916, cf. TEIXEIRA; GUERREIRO, **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**, p. 86.

[657] Os dispositivos que versam sobre a acepção ampla de domicílio das pessoas jurídicas quanto ao IRPJ e à CSL são: art. 174 do Decreto-lei n. 5.844/1943, art. 34 da Lei 4.154/1962, art. 15, I, da Lei n. 9.779/1999, e art. 202 do RIR/2018.

Entretanto, ao verificar que essa noção de sede presente na legislação do IRPJ e da CSL remete ao art. 127, II, do CTN, o qual se baseia no art. 75, IV, do Código Civil, verifica-se que ela corresponderá à *sede estatutária/social* ou à *matriz*.

Diante disso, poder-se-ia cogitar se é possível uma pessoa jurídica se sujeitar à tributação pelo IRPJ e pela CSL nas seguintes hipóteses: *sede estatutária/social* no País, mas com *matriz* alhures; *ou* com *matriz* no País, mas *sede estatutária/social* alhures. No entanto, nenhuma dessas hipóteses é possível. Explica-se.

De um lado, não é possível ter apenas a *sede estatutária/social* no País, uma vez que, localizando-se sua matriz (sede de administração) fora, também lá estará a sede social. Nesse sentido, o art. 75, IV, do Código Civil adota como critério subsidiário o local de funcionamento das respectivas diretorias e administrações. Se este é o critério subsidiário a ser empregado caso se omita a sede no estatuto ou ato constitutivo, então é porque ele precisa estar presente no Brasil. Na hipótese de eleger no Brasil a sede, mas sem haver aqui a matriz, aplicar-se-ia o domicílio legal presente no §2º do art. 75, o qual cuida das sociedades estrangeiras, cuja administração (ou diretoria) possui *sede estrangeiro*. Ou seja, ainda que, nos termos do direito alienígena, a pessoa jurídica possa indicar sua sede estatutária/social no Brasil, não terá o mesmo efeito para fins do Código Civil, uma vez que, tendo sua administração alhures, será tratada como sociedade estrangeira no Brasil, possuindo domicílio aqui apenas para fins de fixação de um ponto geográfico nas relações jurídicas.

De outro lado, não é possível ter a matriz no País, mas *sede estatutária/social* alhures. Dado que o art. 75, IV, do Código Civil tem o condão de fixar um ponto geográfico, no Brasil, para fins de demandar e ser demandada, tampouco faz sentido que se permita eleger o domicílio especial fora do País. Prova disso é que se faz necessário indicar a sede no registro da pessoa jurídica, nos termos do art. 46, I, do Código Civil. Exigência semelhante encontra-se para os estatutos das associações (art. 54, I) e para os contratos sociais das sociedades simples (art. 997, II). Também a Lei n. 6.015, de 31 de dezembro de 1973, chamada de Lei de Registros Públicos, exige a indicação da sede da pessoa jurídica. Da mesma maneira, na Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976 ("Lei das S.A."), diversos dispositivos remetem à sede da companhia[658].

Dessa forma, não se entende possível, por exemplo, que a autoridade tributária examine factualmente se a diretoria estaria situada no País (*e.g.*, *offshores* administradas por

[658] Cf., *e.g.*, os seguintes artigos: 24, I; 26, par. ún.; 49, II; 64, I; 84, XI; 85; 95; 98; 107, §2º; 118; 124, §2º; 135, §3º; 147; 174, §1º; 271, §1º; e 289, §2º da Lei das S.A.

residentes no Brasil) para fins de tratar como domiciliada aqui e tributá-la como tal[659]. A razão para tanto é que, sob a perspectiva da legislação brasileira, são mais importantes os aspectos formais da administração do que propriamente materiais. Para fins de registro, por exemplo, o art. 46, II e III, do Código Civil exige que sejam informados os diretores e o modo de administração da pessoa jurídica. Embora não se aceite uma pessoa jurídica sem administração, conforme se verifica nos arts. 49, 997, VI, 1.013 e 1.060 do Código Civil, nenhum dispositivo pressupõe um exame factual para se analisar a administração, mas sim ora solicita que a própria pessoa jurídica a informe, ora presume que os sócios são os administradores, ora determina que o juiz nomeie um administrador provisoriamente. Na mesma linha, nos termos do art. 1.141 do Código Civil, no caso de nacionalização de sociedade estrangeira, possibilita-se a transferência da sede para o País, mas com foco em atos formais, não propriamente se a direção, na prática, ocorre no território brasileiro.

Portanto, entende-se que a noção de sede extraída da legislação do IRPJ e da CSL, à luz da sua relação com o art. 127, II, do CTN e com o art. 75, IV, do Código Civil, pressupõe tanto a sede estatutária/social no País, quanto a presença da sua matriz aqui. Dado que o próprio Código Civil admite a possibilidade de uma omissão na eleição da sede estatutária/social, então, se ela não existir, daí será domiciliada no Brasil se tiver a sua sede de administração (matriz) aqui.

Além disso, cabe destacar a irrelevância do (*i*) local de constituição e (*ii*) da própria existência de registro.

No que diz respeito ao (*i*) local de constituição, o art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943 expressamente afasta a relevância da nacionalidade. Esse dispositivo não se refere aqui à nacionalidade para fins societários, pois, fosse assim, haveria uma sujeição tributária das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no País idêntica a das sociedades nacionais que dependem de autorização, o que já se viu que não é o caso. Desse modo, entende-se que o termo *nacionalidade* versa sobre apenas o *local de constituição*.

Consequentemente, por mais que usualmente as pessoas jurídicas *domiciliadas* no Brasil possuam seu local de constituição e sua sede aqui, é possível a sua segregação e daí a irrelevância do primeiro nos casos de *redomiciliação* ou *nacionalização*.

Consoante apresentado no tópico 1.5.1.2.2, *supra*, a sociedade brasileira pode virar estrangeira, nos termos do art. 1.127 do Código Civil, mantendo aqui um estabelecimento

[659] No mesmo sentido, mas com razões diversas, cf. BIANCO, **Transparência Fiscal Internacional**, p. 132-133.

ligado à matriz no exterior, a depender da autorização do Poder Executivo brasileiro. Assim, por mais que a sociedade brasileira tenha sido constituída no Brasil, devido a sua desnacionalização, poderá a mesma sociedade manter uma filial aqui, mas a sua sujeição tributária não será em virtude do seu domicílio no Brasil, porque domiciliada no estrangeiro[660]. Dessa forma, a transferência da sede de administração para o exterior implica, ao lado da desnacionalização para fins societários, uma *redomiciliação*.

Igualmente, consoante explicado no tópico 1.5.1.2.2, *supra*, a sociedade estrangeira já admitida a funcionar no País pode, mediante autorização do Poder Executivo, nacionalizar-se, por meio da transferência de sua sede para o Brasil, consoante dispõe o art. 1.141 do Código Civil. Não obstante constituída lá fora, passará daí a ter seu domicílio no Brasil assim como as pessoas jurídicas aqui constituídas, tendo em vista a sua *nacionalização*.

Portanto, à luz de ambas as possibilidades, verifica-se a irrelevância do local de constituição. Desse modo, o fato de a sede estar no País não significa que a pessoa jurídica tenha sido aqui constituída, uma vez que ela pode ter sido nacionalizada. Nota-se, assim, que a conexão pessoal extraída da acepção ampla de domicílio presente na legislação do IRPJ e da CSL, do art. 127, II, do CTN e do art. 75, IV, do Código Civil atende a irrelevância da nacionalidade presente no art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943, entendida como local de constituição.

Já quanto ao (*ii*) registro, poder-se-ia cogitar que o disposto pelo §2º do art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943 impactaria a própria noção de *domicílio* do caput, dado que o dispositivo prevê a aplicação desse artigo "a tôdas as firmas e sociedades, registradas ou não".

Nesse caso, não há modificação do conceito de *domicílio* pressuposto pelo art. 27, caput, do Decreto-lei n. 5.844/1943, pois seu §2º tem o condão de apenas estender o tratamento. Em outras palavras, o §2º do art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943 tem por objetivo sujeitar as firmas e as sociedades que não sejam registradas à tributação tal qual as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil. Prova disso encontra-se na referência, por esse §2º, às firmas individuais – que também são equiparadas nos termos do §1º do mesmo artigo. Logo, a ausência de registro não constitui elemento definitório de

[660] Para a afirmação de que a tributação não seria modificada devido à equiparação, cf. UTUMI, **O Regime Tributário Brasileiro do Imposto sobre a Renda de Não-Residentes: A Fonte como critério de conexão**, p. 83.

pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil. Assim, não há qualquer impacto, dado que a ideia foi sujeitar à tributação, igualmente a essas pessoas, aquelas sociedades que carecem de registro, *i.e.*, as sociedades de fato.

Considerando entidades de fato, não só o seu domicílio tributário possuiria um tratamento diverso no bojo do art. 127 do CTN por carecer de sede e da própria possibilidade de eleger o domicílio, como também não necessariamente se sujeitará à tributação igualmente a uma pessoa jurídica domiciliada no País, pois dependerá do caso concreto.

Na hipótese de se constatar uma sociedade de fato, não caberá liberdade de eleição ou aplicação do critério subsidiário presente no inciso II do art. 127 do CTN, mas sim a aplicação do seu §1º. Afinal, nesse caso, a própria constatação do exercício de uma atividade empresarial estará sem respaldo de uma *sede* ou de um *estabelecimento*; daí a verificação do lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação, nos termos do §1º do art. 127 do CTN, repetido pelo §2º do art. 202 do RIR/2018[661]. Ou seja, a própria concepção ampla de domicílio da sociedade de fato é diversa.

Ademais, a constatação de uma sociedade de fato não necessariamente significa uma pessoa jurídica que teria seu domicílio como conexão pessoal no País, pois poderia ser uma filial de fato de uma sociedade estrangeira[662]. A esse respeito, destaca-se o chamado "Caso KERN", no qual coube ao antigo Conselho de Contribuintes decidir se a Instrumentos Kern do Brasil S.A. seria uma *filial de fato*, apesar de constituída no Brasil, de uma empresa com sede na Suíça[663]. De acordo com o fisco, aquela empresa seria uma filial de fato da matriz no exterior, pois esta teria quase todo o capital social da primeira, bem como aquela só estaria intermediando vendas desta. Embora tenha afirmado ser possível a constatação de um negócio indireto, no qual pessoas no Brasil seriam uma filial de fato, ainda que a vontade aparente fosse estabelecer empresa autônoma aqui, a Câmara Superior do referido Conselho decidiu que, no Caso KERN, não foi provado, dado que o mero controle acionário não seria suficiente para caracterizá-la[664].

---

[661] Cf. PRZEPIORKA, Michell, Estabelecimento Permanente à Brasileira, **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 2, p. 141–166, 2017, p. 159.
[662] Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de, **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**, São Paulo: IBDT, 2020, v. 1, p. 634-635.
[663] Cf. BRASIL, Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão n. 105-3.190, Quinta Câmara, rel. Cons. Hugo Teixeira do Nascimento, sessão de 10 de abril de 1989.
[664] Cf. BRASIL, CSRF, Acórdão n. 01-0.967, rel. Cons. Antonio da Silva Cabral, sessão de 28 de novembro de 1989, p. 8–9 e 13–14; BRASIL, CSRF, Acórdão n. 01-0.968, rel. Cons. Antonio da Silva Cabral, sessão de 28 de novembro de 1989, p. 8–9 e 13–14.

Dessa forma, o alcance do §2º do art. 27 do Decreto-lei n. 5.844/1943 não altera o conceito de domicílio das pessoas jurídicas a que se refere o caput do mesmo artigo.

Diante de tais considerações, verifica-se que, muito embora a legislação do IRPJ e da CSL não explicite o conceito de *domicílio* para fins de sujeição tributária, é possível extrair o vínculo pessoal pressuposto a partir da acepção ampla de domicílio presente em dispositivos dessa legislação[665], os quais se relacionam com o art. 127, II, do CTN, bem como com o art. 75 do Código Civil. Com a segregação de casos como de filiais de sociedades estrangeiras que guardam domicílio apenas para fins de marcar um ponto geográfico apto a assegurar as relações jurídicas, constatou-se que o vínculo pessoal é o local da sede, a qual pressupõe tanto a sede estatutária/social quanto a presença da sua matriz (*i.e.*, sede de administração) no País. Ou seja, é preciso que a pessoa jurídica tenha escolhido sua sede no Brasil e que aqui esteja sua sede de administração. No entanto, ausente qualquer escolha, será domiciliada no País se tiver aqui a sua sede de administração.

Portanto, encontra-se sujeita à tributação da renda, no Brasil, em virtude do seu domicílio conforme a legislação doméstica, a pessoa jurídica que aqui tiver sua sede, nos termos acima. Assim, preenche-se o teste de sujeição tributária dos ADTs concluídos pelo Brasil, que pressupõe uma sujeição em razão de um vínculo concreto pessoal, sem limite de extensão. E, tendo a mesma pessoa também satisfeito o teste de sujeição tributária no outro Estado Contratante, então será necessário aplicar a regra de desempate, a qual poderá ser composta: pelo *local de direção efetiva* como critério de preferência, conforme se discutirá no Capítulo 2; *ou* por um instrumento de solução que é o *procedimento amigável*, consoante será abordado no Capítulo 3.

[665] Os dispositivos que versam sobre a acepção ampla de domicílio das pessoas jurídicas quanto ao IRPJ e à CSL são: art. 174 do Decreto-lei n. 5.844/1943, art. 34 da Lei 4.154/1962, art. 15, I, da Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e art. 202 do RIR/2018.

CAPÍTULO 2

2 DO LOCAL DE DIREÇÃO EFETIVA COMO CRITÉRIO DA REGRA DE DESEMPATE

Como parte do preenchimento do escopo pessoal dos ADTs que seguem as Convenções Modelo da OCDE e da ONU de 2017[666], sendo a pessoa considerada residente de ambos os Estados, aplica-se a regra de desempate para que seja definido, no âmbito do ADT, o Estado de Residência dessa pessoa[667].

Neste Capítulo 2, o objetivo é analisar, com enfoque nas pessoas *jurídicas*, a regra de desempate das pessoas outras que não pessoas físicas, a qual está presente nos dispositivos correspondentes ao art. 4(3) das Convenções Modelo até a modificação em 2017[668]. Mais especificamente, neste Capítulo, será examinado apenas o modelo fundado no *local de direção efetiva* como critério de preferência, uma vez que, além de ser o padrão prevalente desde a CM-OCDE de 1963[669] e da CM-ONU de 1980[670] até a CM-OCDE de 2014[671] e a CM-ONU de 2011[672], é o utilizado por 25 (vinte e cinco) ADTs concluídos pelo Brasil[673].

---

[666] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update.

[667] Sobre a possibilidade de o Estado da Residência ser também o *outro Estado*, cf. VOGEL, Klaus, "State of Residence" may as well be "State of Source": There is no contradiction, **Bulletin for International Taxation**, v. 59, n. 10, p. 420–423, 2005.

[668] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 10.

[669] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 43.

[670] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 21.

[671] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. M–13.

[672] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 9.

[673] Veja o art. 4(3) dos seguintes ADTs: ADT-Brasil e África do Sul (2003 e 2015); ADT-Brasil e Argentina (1982 e 2017); ADT-Brasil e Áustria (1975); ADT-Brasil e Bélgica (1972 e 2002); ADT-Brasil e Dinamarca (1974 e 2011); ADT-Brasil e Eslováquia e República Tcheca (1986); ADT-Brasil e Espanha (1974); ADT-Brasil e França (1972); ADT-Brasil e Hungria (1986); ADT-Brasil e Índia (1988 e 2013); ADT-Brasil e Israel (2002); ADT-Brasil e Itália (1978); ADT-Brasil e Luxemburgo (1978); ADT-Brasil e Noruega (1980 e 2014); ADT-Brasil e Países Baixos (1990); ADT-Brasil e Portugal (2000); ADT-Brasil e Rússia (2004); ADT-Brasil e Suécia (1975); ADT-Brasil e Suíça (2018); ADT-Brasil e Trinidad Tobago (2008); ADT-Brasil e Ucrânia (2002); ADT-Brasil e Venezuela (2005). Apesar de pequenas modificações, também adota, em linhas gerais, o local de direção efetiva, cf. art. 4(3) do: ADT-Brasil e China (1991); ADT-Brasil e Coreia do Sul (1989 e 2015); ADT-Brasil e Equador (1983).

Dessa forma, até as Convenções Modelo de 2017[674], a solução em caso de dupla residência de uma pessoa jurídica caberia à aplicação dos respectivos arts. 4(3), o qual estabelecia uma regra de desempate composta pelo critério do local de direção efetiva. Desse modo, para os fins da análise deste trabalho, o exame dessa regra será decomposto em cinco partes.

A primeira refere-se à própria necessidade de *desempatar*, já que, antes da remissão à legislação doméstica para determinação da residência, estabelecia-se, normalmente, um critério para balizar a residência[675] e, quando muito, previa-se expressamente a possibilidade de se fazer um acordo para estabelecer o Estado de Residência[676]. Ou seja, dentre os vários modos de se solucionar a bitributação sobre a mesma *pessoa jurídica*, foi escolhido um critério de *preferência* apto a desembaraçar a bitributação residência-residência. Assim, ao aplicar a regra de desempate, possibilita-se a aplicação das regras alocativas; daí a regra de desempate servir como um modo inicial na solução da bitributação residência-residência. A justificativa para tratar da regra de desempate juntamente com o critério do local de direção efetiva (e não em apartado, considerando a solução via outros modelos como o procedimento amigável) se dá em virtude de que a construção deles, historicamente, ocorreu de maneira conjugada. Esse será o objeto do tópico 2.1.

Já a segunda parte reside no local de direção efetiva como único *critério de preferência* apto a solucionar casos de bitributação residência-residência. A esse respeito, será importante discorrer sobre os motivos que levaram a sua adoção por meio de uma análise histórica desde os primeiros ADTs[677] até a CM-OCDE de 1963[678]. Esse será o objeto do tópico 2.2.

---

[674] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 10–11.

[675] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report on Double Taxation (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 9, 10, 13 e 15; *Ibid*., p. 25; LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion. Doc. F212. C.368. M.115, 1925, p. 33–34; Convenzione fra la Germania e L'Italia per impedire doppe imposizioni e risolvere altre questioni in materia di imposte dirette (31 ottobre 1925), Treaties IBFD.

[676] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report to the Council on the Work of the Third Session, Doc. C.415 M.171, 1931, p. 9, 12, 15 e 16.

[677] Cf., *e.g.*, art. 2 do Preussisches Gesetz, betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (1899). Art. 2 do Staatsvertrag zwischen Hessen und Oesterreich über die Beseitigung der Doppelbesteuerung (3 Januar 1912), Treaties IBFD. Art. 1 do Exchange of Notes for the Avoidance of Double Taxation between Austria and Liechtenstein (1901). Arts. 3 e 7 do Treaty between Germany and Austria for the equal distribution of taxes at home and abroad, and in particular for the prevention of double taxation in the field of direct taxation, with final protocol and treaty concerning legal safeguards and legal assistance in matters of taxation (23 May 1922) [translated by the Secretariat of the League of Nations], Treaties IBFD.

[678] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 43.

Por sua vez, a terceira parte toca à própria estrutura da regra de desempate composta pelo local de direção efetiva como critério de preferência. Assim, após os exames históricos tanto da necessidade de desempatar (tópico 2.1) quanto da escolha do local de direção efetiva como critério de preferência (tópico 2.2), pode-se adentrar a estrutura da regra, *i.e.*, compreender seu antecedente e seu consequente normativos. Esse será o objeto do tópico 2.3.

Em seguida, a quarta parte refere-se especificamente ao significado de *local de direção efetiva*. Dada a sua importância como parte do consequente normativo da regra de desempate, faz-se necessário discorrer, em apartado, sobre as posições existentes acerca do seu significado. Esse será o objeto do tópico 2.4.

Por fim, a quinta parte reúne os problemas que se levantam acerca da regra de desempate composta com o local de direção efetiva como único critério de preferência. Esse será o objeto do tópico 2.5.

2.1 DA REGRA DE DESEMPATE COMO MODO INICIAL DE SOLUCIONAR A BITRIBUTAÇÃO RESIDÊNCIA-RESIDÊNCIA

Não é necessário que haja uma regra de *desempate* para solucionar casos de dupla residência de pessoas (jurídicas).

De um lado, poder-se-ia ter um só critério para determinar a residência nos ADTs, ao invés de se adotar uma regra de determinação da residência e de uma regra de desempate. Nessa hipótese, já seria estabelecido necessariamente um Estado de Residência, ainda que, sob o ponto de vista das respectivas legislações domésticas, tal pessoa fosse considerada residente em ambos os Estados. Assim, sob a perspectiva dos ADTs, sequer haveria um empate a ser solucionado.

De outro lado, mesmo considerando um empate, encontram-se, historicamente, diversas outras soluções. Por exemplo, para pessoas físicas, já se estabeleceu a divisão do poder de tributar proporcionalmente ao período que esta passou no território[679]. Embora essa opção seja inaplicável para as pessoas jurídicas, poder-se-ia pensar em outras maneiras como a simples divisão da base tributável[680]. Dessa forma, conquanto hoje pareça natural pensar

[679] Cf., *e.g.*, LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion. Doc. F212. C.368. M.115, 1925, p. 33–34.
[680] Veja exemplo em JOGARAJAN, **Double Taxation and the League of Nations**, p. 80.

numa maneira de desempatar a dupla residência, analisar-se-á historicamente, desde os primeiros ADTs[681] até a CM-OCDE de 1963[682], a construção de uma regra de desempate para as pessoas jurídicas. Esse será o objeto do tópico 2.1.1.

Além disso, pretende-se adentrar o que justifica a opção pela regra de desempate. Conforme se verá, a necessidade de escolha de um Estado como o de Residência relaciona-se intimamente tanto com a estrutura dos ADTs quanto com a relação entre os ADTs e as legislações domésticas das partes. Esse será o objeto do tópico 2.1.2.

2.1.1 Da origem da regra de desempate voltada às pessoas jurídicas

A regra de desempate para as pessoas jurídicas surgiu essencialmente a partir da remissão à legislação doméstica, pois daí houve a segregação da regra de residência das pessoas jurídicas, de sorte que passou a existir o teste de sujeição tributária com remissão à legislação doméstica e, em caso de dupla residência, inseriu-se a regra de desempate. No entanto, antes disso, ou bem a residência das pessoas jurídicas era tratada indiretamente – *i.e.*, implicitamente pelas regras alocativas[683 - 684] –, ou bem havia uma só regra para estabelecer a residência, não sendo possível um empate no bojo dos ADTs[685].

Embora o desenvolvimento não tenha sido linear, é possível dizer que, num primeiro momento, o tratamento foi indireto (2.1.1.1), depois houve uma só regra de residência

---

[681] Cf., *e.g.*, art. 2 do Preussisches Gesetz, betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (1899). Art. 2 do Staatsvertrag zwischen Hessen und Oesterreich über die Beseitigung der Doppelbesteuerung (3 Januar 1912), Treaties IBFD. Art. 1 do Exchange of Notes for the Avoidance of Double Taxation between Austria and Liechtenstein (1901). Arts. 3 e 7 do Treaty between Germany and Austria for the equal distribution of taxes at home and abroad, and in particular for the prevention of double taxation in the field of direct taxation, with final protocol and treaty concerning legal safeguards and legal assistance in matters of taxation (23 May 1922) [translated by the Secretariat of the League of Nations], Treaties IBFD.

[682] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 43.

[683] Cf. art. 2 do Preussisches Gesetz, betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (1899). Art. 2 do Staatsvertrag zwischen Hessen und Oesterreich über die Beseitigung der Doppelbesteuerung (3 Januar 1912), Treaties IBFD. Art. 1 do Exchange of Notes for the Avoidance of Double Taxation between Austria and Liechtenstein (1901). Arts. 3 e 7 do Treaty between Germany and Austria for the equal distribution of taxes at home and abroad, and in particular for the prevention of double taxation in the field of direct taxation, with final protocol and treaty concerning legal safeguards and legal assistance in matters of taxation (23 May 1922) [translated by the Secretariat of the League of Nations], Treaties IBFD.

[684] Cf. arts. 4 e 5 da CM-LN-I*a* de 1928 e art. 2 da CM-LN-I*b* de 1928 em LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.216 M.85 II, 1927, p. 10–11; LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.562 M.128, 1928, p. 8 e 16.

[685] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report on Double Taxation (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 9, 10, 13 e 15; *Ibid*., p. 25; LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion. Doc. F212. C.368. M.115, 1925, p. 33–34; Convenzione fra la Germania e L'Italia per impedire doppe imposizioni e risolvere altre questioni in materia di imposte dirette (31 ottobre 1925), Treaties IBFD.

(2.1.1.2) para, enfim, estabelecer uma regra de desempate, ao lado do teste de sujeição tributária (2.1.1.3).

2.1.1.1 Do tratamento indireto da residência das pessoas jurídicas

Conforme exposto no tópico 1.1.2, *supra*, inicialmente, os ADTs sequer voltavam-se a um *residente* de um Estado Contratante, mas aos seus contribuintes ou nacionais. No entanto, a alocação do poder de tributar valia-se também das noções de residência e domicílio. Assim, por mais que o escopo pessoal fosse abrangente, sendo a pessoa nacional, residente ou domiciliada nos dois Estados, então adotava-se algum modo de solucionar a eventual bitributação subjetiva. No entanto, se essa constatação é válida para as pessoas físicas, não o é para as pessoas jurídicas.

No caso das pessoas jurídicas, os primeiros ADTs não tratavam diretamente dos seus domicílios, residência ou nacionalidade, mas tão somente alocavam a tributação para o Estado onde o estabelecimento comercial estivesse situado[686]. Esse tratamento, porém, não impediu que se criasse uma solução para o caso de a operação comercial ou industrial abranger estabelecimentos de ambos os Estados. Nessa hipótese, alocava-se a tributação proporcionalmente aos negócios realizados pelo estabelecimento situado no respectivo território[687]. Dessa forma, em virtude da limitada divisão das regras alocativas envolvendo rendimentos que poderiam ser auferidos por pessoas jurídicas, eventual dupla sujeição subjetiva era solucionada pela divisão proporcional, a qual era tratada genericamente, sem se discorrer sobre como seria, de fato, tal distribuição.

---

[686] Cf. art. 2 do Preussisches Gesetz, betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (1899). Art. 2 do Staatsvertrag zwischen Hessen und Oesterreich über die Beseitigung der Doppelbesteuerung (3 Januar 1912), Treaties IBFD. Art. 1 do Exchange of Notes for the Avoidance of Double Taxation between Austria and Liechtenstein (1901). Arts. 3 e 7 do Treaty between Germany and Austria for the equal distribution of taxes at home and abroad, and in particular for the prevention of double taxation in the field of direct taxation, with final protocol and treaty concerning legal safeguards and legal assistance in matters of taxation (23 May 1922) [translated by the Secretariat of the League of Nations], Treaties IBFD.

[687] Cf. art. 2 do Preussisches Gesetz, betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (1899). Art. 2 do Staatsvertrag zwischen Hessen und Oesterreich über die Beseitigung der Doppelbesteuerung (3 Januar 1912), Treaties IBFD. Art. 1 do Exchange of Notes for the Avoidance of Double Taxation between Austria and Liechtenstein (1901). Arts. 3 e 7 do Treaty between Germany and Austria for the equal distribution of taxes at home and abroad, and in particular for the prevention of double taxation in the field of direct taxation, with final protocol and treaty concerning legal safeguards and legal assistance in matters of taxation (23 May 1922) [translated by the Secretariat of the League of Nations], Treaties IBFD.

Embora, conforme se verá no tópico 2.1.1.2, *infra*, o relatório dos quatro economistas de 1923[688] e o relatório de 1925[689] tenham sugerido uma regra estabelecendo diretamente a residência das pessoas jurídicas, as minutas da Liga das Nações de 1927/1928 trataram dela apenas *indiretamente*[690]. De um lado, havia dispositivos voltados à residência das pessoas físicas, inclusive sobre casos de dupla residência, nos quais se adotava uma divisão do poder de tributar proporcionalmente ao período que tal sujeito nele ficou durante o ano-fiscal ou conforme uma divisão determinada mediante acordo pelas administrações competentes[691]. De outro lado, nenhum dispositivo cuidava diretamente do domicílio das pessoas jurídicas; porém, as regras alocativas empregavam conceitos como *centro real de direção* (*real centre of management*)[692-693]. Dessa forma, conquanto não tivesse uma regra voltada à residência das pessoas jurídicas, era possível extrair alguma noção implicitamente a partir das regras alocativas.

Contudo, o tratamento indireto da residência das pessoas jurídicas foi substituído pela determinação da residência das pessoas jurídicas sem remissão à legislação doméstica.

2.1.1.2 Da determinação da residência das pessoas jurídicas sem remissão à legislação doméstica

Não obstante a primeira minuta da Liga das Nações que dispôs diretamente sobre a residência das pessoas jurídicas (sem remissão à legislação doméstica) tenha sido a de

[688] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report on Double Taxation (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 25.
[689] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion. Doc. F212. C.368. M.115, 1925, p. 33–34.
[690] Cf. arts. 4 e 5 da CM-LN-I*a* de 1928 e art. 2 da CM-LN-I*b* de 1928 em LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.216 M.85 II, 1927, p. 10–11; LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.562 M.128, 1928, p. 8 e 16.
[691] Cf. arts. 11 e 12 da CM-LN-I*a* de 1928 e arts. 1 da CM-LN-I*b* de 1928 em LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.216 M.85 II, 1927, p. 11–12; LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.562 M.128, 1928, p. 8–9 e 16.
[692] Cf. arts. 4 e 5 da CM-LN-I*a* de 1928 e art. 2 da CM-LN-I*b* de 1928 em LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.216 M.85 II, 1927, p. 10–11; LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.562 M.128, 1928, p. 8 e 16.
[693] Para menção ao ADT entre Hungria e Tchecoslováquia em 1936 nesse sentido sobre empresas ferroviárias, cf. LEAGUE OF NATIONS, Fiscal Committee: Report to the Council on the Work of the Seventh Session of the Committee. Doc. C.490. M.331, 1937, p. 4267.

1931[694], os relatórios de 1923[695] e de 1925[696] já recomendavam essa prática, a qual se encontra presente também em ADTs da década de 1920[697].

Em 1923, no relatório dos quatro economistas, ao mencionar a possibilidade de o mesmo contribuinte ser domiciliado em dois Estados, afirmou-se que os ADTs deveriam definir os termos, como *domicílio*, de tal forma que não haveria espaço para uma má interpretação[698]. Embora tenha-se falado sem adentrar propriamente a residência das pessoas jurídicas, fato é que o relatório seguinte da Liga das Nações sobre o tema (1925) e ADTs concluídos à época passaram a determinar diretamente a residência destas[699].

No relatório da Liga das Nações de 1925, para as pessoas físicas, determinava-se a residência de acordo com a habitação permanente e, em caso de dupla residência, recomendava-se como solução o uso de um critério de preferência ou uma divisão proporcional da tributação[700]. Por outro lado, para as pessoas jurídicas, os especialistas propuseram que o Estado competente para a tributar a renda seria aquele onde estivesse situado o seu escritório principal (*head office*) ou, caso esta não fosse o centro real de direção e controle do negócio (*real centre of management and control of the undertaking*), o Estado competente seria onde estivesse tal centro[701]. Portanto, o relatório sugeria o emprego de um critério para determinar a residência nos ADTs, sem que se concebesse qualquer noção de empate como ocorria para as pessoas físicas.

Embora, até esse momento, nenhuma convenção modelo da Liga das Nações tivesse sido elaborada, alguns ADTs concluídos à época adotaram regras estabelecendo diretamente a residência das pessoas jurídicas, mas com critérios (um pouco) distintos[702]. Por exemplo, seis meses depois da publicação do relatório de 1925, foi concluído o ADT entre a Alemanha e a Itália (1925)[703], cujo art. 13 determinava, para fins do tratado, a residência tanto para

---

[694] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report to the Council on the Work of the Third Session, Doc. C.415 M.171, 1931, p. 9, 10, 13 e 15.
[695] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report on Double Taxation (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 25.
[696] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion. Doc. F212. C.368. M.115, 1925, p. 33–34.
[697] Cf. Convenzione fra la Germania e L'Italia per impedire doppe imposizioni e risolvere altre questioni in materia di imposte dirette (31 ottobre 1925), Treaties IBFD.
[698] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report on Double Taxation (by the four economists). Doc. E.F.S.73. F.19, 1923, p. 25.
[699] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion. Doc. F212. C.368. M.115, 1925, p. 33–34.
[700] Cf. *Ibid*.
[701] Cf. *Ibid*.
[702] Cf. Convenzione fra la Germania e L'Italia per impedire doppe imposizioni e risolvere altre questioni in materia di imposte dirette (31 ottobre 1925), Treaties IBFD.
[703] Cf. *Ibid*.

pessoas físicas quanto para pessoas jurídicas, sendo que, para as últimas, seria residente onde tivesse sua *sede* (*sede legale*). Por outro lado, o ADT entre o Reino Unido e a Irlanda (1926)[704] estabeleceu, em seu art. 4, que, para fins do tratado, uma companhia seria considerada residente no país onde seus negócios fossem geridos e controlados (*managed and controlled*), independentemente do local de constituição. Assim, antes mesmo de alguma convenção modelo da Liga das Nações, havia tratados determinando a residência das pessoas jurídicas diretamente, sem considerar qualquer hipótese de empate.

Apesar de as convenções modelo da Liga das Nações de 1927/1928 terem versado sobre a residência das pessoas jurídicas apenas *indiretamente*[705], como se viu no tópico 2.1.1.1, *supra*, os modelos seguintes daquela organização passaram a determinar a residência das pessoas jurídicas diretamente, *i.e.*, sem deixar a cargo de uma noção implícita nas regras alocativas.

Já, em 1931, nas minutas de convenções *plurilaterais* para evitar a bitributação, por domicílio tributário das pessoas jurídicas, adotou-se o local onde estivesse situado o centro real de direção[706]. Em caso de duplo domicílio, enquanto, para as pessoas físicas, haveria uma repartição da renda, nada foi estabelecido para as pessoas jurídicas[707]. Todavia, genericamente, o relatório indicou que, em casos especiais de domicílio, deveria se aplicar o dispositivo voltado a solucionar qualquer disputa entre dois ou mais Estados, a qual poderia ser resolvida via acordo ou, se as partes concordassem, seria solucionada pelo órgão técnico indicado pelo Conselho da Liga das Nações[708]. Portanto, não estava claro se seria possível conceber uma espécie de empate para as pessoas jurídicas, mas se destacava a possibilidade de solucionar quaisquer casos específicos de domicílio por vias procedimentais/processuais.

---

[704] Agreement Between the British Government and the Government of the Irish Free State in respect of double income tax (14 April 1926), Treaties IBFD.
[705] Cf. arts. 4 e 5 da CM-LN-I*a* de 1928 e art. 2 da CM-LN-I*b* de 1928 em LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.216 M.85 II, 1927, p. 10–11; LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.562 M.128, 1928, p. 8 e 16.
[706] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report to the Council on the Work of the Third Session, Doc. C.415 M.171, 1931, p. 9, 10, 13 e 15.
[707] Cf. *Ibid*., p. 9, 12, 15 e 16.
[708] Cf. *Ibid*.

De maneira semelhante, as convenções modelo de 1933[709] e de 1935[710], voltadas especificamente aos lucros das *empresas* – cujo significado era bem abrangente –, apresentavam como domicílio tributário o centro real de direção.

Igualmente, a CM-LN-Londres de 1946 e a CM-LN-México de 1946 estabeleceram diretamente o domicílio das pessoas jurídicas: enquanto a primeira adotava como critério de preferência o centro real de direção, a última empregava o local de constituição[711].

Esse modelo, porém, foi substituído no âmbito dos trabalhos da OECE. Conforme já mencionado no tópico 1.2.1, *supra*, há ADTs, ainda hoje, que determinam a residência sem remeter à legislação doméstica. Contudo, ainda assim, eles costumam apresentar uma regra de desempate, dada a ausência de remissão para só uma das partes. Daí que esses ADTs não seguem propriamente o modelo concebido, ao final, pela Liga das Nações. Por exemplo, no ADT entre Bahrein e Bélgica (2007) [712], o art. 4(1)(a) estabelece, para o caso de Bahrein, um conceito independente de residência para as pessoas jurídicas, mas, como o art. 4(1)(a) segue, de maneira geral, as Convenções Modelo para o caso da Bélgica, adota-se uma regra de desempate, no art. 4(3), fundada no local de direção efetiva. Por sua vez, no ADT entre Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018) [713], o art. 4(1)(b) estabelece, para o caso dos Emirados Árabes Unidos, um conceito independente de residência para sociedades, ao passo que o art. 4(1)(a) segue, de maneira geral, as Convenções Modelo para o caso do Brasil. Entretanto, na hipótese de dupla residência de sociedades, simplesmente o art. 4(4) dispõe que a sociedade não será considerada residente de nenhum dos Estados para os fins do ADT[714]. Ou seja, além de determinar diretamente a residência sob a perspectiva dos Emirados Árabes Unidos, o referido ADT optou por não solucionar casos de dupla residência de sociedades.

---

[709] Cf. art. 2(a) e (b) do Protocolo em LEAGUE OF NATIONS, Report to the Council on the Work of the Fourth Session, Doc. C.399 M.204, 1933, p. 5.

[710] Cf., *e.g.*, art. 2(a) e (b) do Protocolo em LEAGUE OF NATIONS, Report to the Council on the Work of the Fifth session of the Committee. Doc. 252 M.124, 1935, p. 7.

[711] Cf. LEAGUE OF NATIONS, London and Mexico Model Tax Conventions, 1946, p. 10–11 e 72–73.

[712] Cf. Convention between the Kingdom of Belgium and the Kingdom of Bahrain for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital (28 April 2018), Treaties IBFD. Situação semelhante encontra-se no ADT entre Hong Kong e Luxemburgo (2007), cf. Agreement between the Hong Kong special administrative region of the People's Republic of China and the Grand Duchy of Luxembourg for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital (2 November 2007), Treaties IBFD.

[713] Cf. ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018).

[714] Na íntegra: "*4. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma sociedade for residente de ambos os Estados Contratantes, tal sociedade não será considerada como residente de nenhum dos Estados Contratantes para os fins desta Convenção*". Cf. *Ibid*.

Apresentado o modelo da determinação da residência diretamente pelo tratado, o que sequer permitiria um empate no seu âmbito, resta verificar o surgimento da regra de desempate.

2.1.1.3 Do surgimento da regra de desempate em caso de dupla residência de pessoas jurídicas

Diferentemente do trabalho da Liga das Nações, a OECE viu a necessidade de separar duas situações: de um lado, a determinação da residência, apta a solucionar a bitributação residência-fonte, o que exigiria apenas um critério que trouxesse segurança; de outro, a escolha do Estado de Residência, para fins de aplicação do ADT, apta a solucionar a bitributação residência-residência, o que demandaria somente um critério de preferência para desempate[715].

Desse modo, percebe-se que, até os trabalhos do GT n. 2, o critério de preferência se fundia com o critério de determinação para, de uma só vez, ser apto a solucionar tanto a bitributação residência-residência quanto a do tipo residência-fonte[716]. Entretanto, ao separar as duas espécies de bitributação, abriu-se espaço para a suficiência da remissão à legislação doméstica para fins de determinação da residência no bojo dos ADTs, essencial para cuidar da bitributação residência-fonte. Consequentemente, seria possível, no âmbito dos ADTs, o empate das pessoas jurídicas, o qual não era usualmente concebido; em caso de empate, via-se a necessidade de resolvê-lo, o que, para o primeiro relatório do GT n. 2, dar-se-ia por meio de um critério de preferência[717].

Em maio de 1957, o segundo relatório do GT n. 2 manteve a necessidade de solucionar as situações em que uma pessoa jurídica fosse integralmente sujeita à tributação em mais de um Estado[718]. No entanto, a solução para a bitributação subjetiva se dava juntamente com a própria alocação do poder de tributar, uma vez que, em tais casos, o GT n. 2 propôs que o direito de tributar caberia ao local onde os negócios fossem geridos e controlados (*its business is managed and controlled*); caso existisse alguma dúvida em

[715] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 1st October 1956). FC/WP2 (56)1, p. 1–3, 6–8.
[716] Em linha parecida, cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 36.
[717] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 1st October 1956). FC/WP2 (56)1, p. 1–3.
[718] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Second Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 23rd May, 1957). FC/WP2(57)1, p. 2.

relação a isso, a solução deveria se dar mediante acordo entre os Estados[719]. Embora estivesse misturada a alocação do poder de tributar com o próprio desempate, não deixou de haver uma solução para a bitributação subjetiva das pessoas jurídicas marcada por um critério de preferência e, caso houvesse dúvidas quanto a ela, por um acordo entre as partes.

A demarcação do teste de sujeição tributária mediante remissão à lei doméstica e a adoção de uma regra de desempate ficaram cristalinas no terceiro relatório do GT n. 2, de setembro de 1957[720]. Para tanto, o relatório baseou-se em alguns ADTs da Suíça e na própria proposta feita por sua delegação, uma vez que já adotava a prática de remeter à legislação doméstica e, em caso de dupla residência, a usar um critério de preferência[721], apesar de não ser claro qual, se sede social[722] ou local de direção efetiva[723]. Dessa forma, ao propor uma minuta do dispositivo, o GT n. 2 apresentou uma regra de desempate para as pessoas jurídicas composta por um critério de preferência, qual seja, o local onde o negócio é gerido e controlado (*its business is managed and controlled*) e, havendo dúvida a esse respeito, as autoridades deveriam solucionar via acordo[724].

A partir desse relatório, as demais minutas do dispositivo sobre domicílio continham, de um lado, o teste de sujeição tributária e, de outro, uma regra de desempate específica para as pessoas físicas e outra voltada para as demais pessoas, a qual era composta apenas por

[719] Cf. *Ibid*.
[720] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Third Report on the concept of the Fiscal Domicile (on 16th September 1957). FC/WP2(57)2, p. 6.
[721] Cf. *Ibid*.
[722] Cf., *e.g.*, art. 2(4) da Convention entre La Confédération Suisse et La Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune (12 novembre 1951), Treaties IBFD.
[723] Cf., *e.g.*, art. 2(4) da Convention between The Kingdom of Norway and The Swiss Confederation for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and capital [unnoficial translation] (7 December 1956), Treaties IBFD. Para a origem histórica de local de direção efetiva na Suíça, cf. Cf. JONES *et al*, The Origins of Concepts and Expressions used in the OECD Model and their adoption by States, p. 232.
[724] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Third Report on the concept of the Fiscal Domicile (on 16th September 1957). FC/WP2(57)2, p. 9 e 11.

um critério de preferência, sem referência expressa a um acordo em caso de dúvidas[725] – já que se entendeu que este seria de uso raro[726].

Tendo isso em vista, constata-se que a origem da regra de desempate das pessoas jurídicas dependeu da divisão de um critério para determinar a residência voltado a solucionar a bitributação residência-fonte e de outro critério para resolver a bitributação residência-residência. No entanto, essa separação não existia anteriormente, mas era unificada na determinação da residência das pessoas jurídicas diretamente pelos ADTs; não havia empate no âmbito dos ADTs. Ao mesmo tempo, por vezes, a solução da bitributação residência-residência vinha das próprias regras alocativas que, por exemplo, sugeriam alguma forma de divisão da base, como tributar o estabelecimento ali presente. Atualmente, porém, a solução dada acabou se desvencilhando de uma aproximação imediata às regras alocativas.

Apresentada a origem da regra de desempate das pessoas jurídicas, deve-se perguntar os motivos pelos quais se deve adotá-la em detrimento a, por exemplo, solucionar a bitributação residência-residência diretamente pela regra alocativa ou ainda determinar, numa só regra, a residência para fins de aplicação do tratado.

2.1.2 Por que adotar uma regra de desempate?

Conforme constatado no tópico 2.1.1.3, *supra*, historicamente, a adoção da regra de desempate foi justificada para separar a solução da bitributação residência-residência em relação à bitributação residência-fonte. Enquanto para resolver a última parte-se da exigência de uma conexão pessoal num Estado para permitir o acesso às regras alocativas, para a primeira passou-se a eleger um critério de preferência a definir o Estado de Residência para fins do ADT. É nesse sentido que surgiu uma regra de desempate.

---

[725] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3, 1957, p. 2; OEEC, Fiscal Committee: Working Party No. 2: New Proposals by the Working Party. TFD/FC/27, 1957, p. 1; OEEC, Fiscal Committee: Working Party No. 2: Draft Article adopted by the Committee. TFD/FC, 1957, p. 1; OEEC, Fiscal Committee: Minutes of the 6th Session held at the Château de la Muette, Paris, on Monday 25th, Tuesday 26th and Wednesday 27th November, 1957. FC/M(58)1, 1958, p. 9; OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxembourg): Final Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 9th January, 1958). FC/WP2(58)1, 1958, p. 6; OEEC, Fiscal Committee: Draft Report to the Council (Note by the Secretariat). FC(60)2, 1960, p. 12 e 19; OEEC, Fiscal Committee: Draft Report by the Fiscal Committee on its Activities (Note by the Secretariat). FC(58)2(1st Revision), 1958, p. 11 e 20; OEEC, (First) Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation, 1958, p. 11 e 20.

[726] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3, p. 10.

Além disso, a adoção da regra de desempate fundada num critério de preferência de modo a definir o Estado da Residência da pessoa, para fins do ADT, fundamenta-se (*i*) tanto à luz da própria estrutura dos ADTs (*ii*) quanto sob a perspectiva da relação entre ADT e legislação doméstica das partes.

Considerando (*i*) a própria estrutura dos ADTs, é importante que um só Estado seja considerado como o de Residência por dois motivos.

Em primeiro lugar, consoante será mais bem desenvolvido no tópico 4.2.2, *infra*, estabelecer o Estado da Residência é essencial para a aplicação das regras distributivas. Sem isso, haveria uma ambiguidade insolúvel para saber como aplicar a regra alocativa, considerando que várias delas mencionam expressamente *Estado de Residência* e *o outro Estado*[727].

Consequentemente, em segundo lugar, ter-se-ia que empregar uma outra forma de divisão da base tributável que não aquela prevista pelas regras alocativas, o que geraria um descompasso em relação à divisão já preconcebida entre os Estados quanto à bitributação residência-fonte. Atualmente, afora critérios adicionais como as regras antiabuso, basta que haja uma conexão pessoal em virtude da qual a pessoa esteja sujeita à tributação para se aplicarem as regras alocativas, de modo a solucionar a bitributação residência-fonte. São as regras alocativas que, juntamente com os métodos para evitar a bitributação quando necessário, dividem a base tributável entre as partes. Fosse daí mantida a residência em ambos os Estados, seria necessária a criação de uma outra divisão, pois a aplicação daquelas regras depende do referido desempate.

Desse modo, até se poderia considerar uma outra maneira de solucionar a bitributação residência-residência, mas ela impactaria a estrutura dos ADTs, de tal sorte que seria necessária uma nova formatação das regras alocativas ou a criação de outras concebidas apenas para cuidar especificamente da dupla sujeição subjetiva.

Da mesma forma, sob (*ii*) a perspectiva da relação entre ADT e legislação doméstica das partes, a segregação de um critério para a bitributação residência-fonte e de outro critério para a bitributação residência-residência é relevante porque poderia haver um descompasso com os próprios sistemas jurídicos das partes caso fosse adotada uma só regra para

[727] No mesmo sentido, cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.2.1. Para manifestação desse problema à luz de alguns ADTs concluídos pelos EUA sem regra de desempate, cf. WEBER-FAS, Corporate Residence Rules for International Tax Jurisdiction: A Study of American and German Law, p. 212.

estabelecer a residência, sem qualquer remissão à legislação doméstica, como era anteriormente. Esse descompasso poderia surgir por duas razões.

A uma, dado que o critério estabelecido pelo ADT já exigiria um vínculo próximo para resolver essas duas espécies de bitributação, poder-se-ia adotar um critério tal que algumas pessoas sujeitas à tributação em virtude de outra conexão pessoal sequer estariam cobertas pelo ADT[728]. Afinal, a residência seria determinada pouco importando a existência de um vínculo concreto pessoal estabelecido pela legislação doméstica. Por exemplo, um país poderia adotar dois critérios alternativos para atribuir residência (local de constituição ou local de direção), ao passo que o ADT só empregaria um deles (*e.g.*, local de direção). Assim, não seriam solucionadas várias situações de bitributação, residência-fonte e residência-residência, uma vez que simplesmente o critério estabelecido pelo ADT não seria preenchido por determinadas pessoas, muito embora elas estivessem sujeitas à tributação em virtude de vínculo pessoal diverso. Seguindo o mesmo exemplo, esse seria o caso das pessoas sujeitas à tributação em virtude do local de constituição, mas com a direção alhures. Portanto, poderia surgir um descompasso revelado pela segregação de pessoas sujeitas à tributária devido a uma conexão pessoal, pois só algumas delas poderiam acessar os ADTs.

A duas, ainda que o critério estabelecido pelo ADT fosse exatamente o mesmo aplicado pelas legislações domésticas de ambos os Estados à época de sua conclusão, ele ficaria à mercê das modificações legislativas de cada país, tornando-se obsoleto. Conquanto, em regra, não se estabeleça um prazo para a duração dos ADTs[729], considera-se, por conta da dificuldade e o longo processo de negociação do seu teor, impraticável remendar um tratado para atender as mudanças legislativas domésticas[730]. Ou seja, os ADTs são concluídos para perdurarem apesar das constantes alterações das legislações domésticas e não para serem modificados conforme elas aconteçam[731].

Tendo isso em vista, a adoção de uma regra de desempate justifica-se em virtude do objetivo de solucionar ambas as espécies de bitributação, residência-fonte e residência-

---

[728] No mesmo sentido, cf. RIVIER, General Report, p. 68.
[729] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, para. 3 dos Comentários aos arts. 29 e 30.
[730] Cf. VOGEL, Klaus; RUST, Alexander, Introduction, *in*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.), **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**, 4. ed. The Netherlands: Kluwer Law International, 2015, v. I, p. 65.
[731] Cf. *Ibid*.; BAKER, **Double Taxation Conventions: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (loose leaf format)**, p. E-26. No mesmo sentido cf. GALDINO, Guilherme, Treaty Dodging como um Problema de Ajustamento entre Direito Interno e Acordos para evitar a Dupla Tributação, **Direito Tributário Atual**, v. 37, p. 243–287, 2017, p. 247.

residência, o que também se explica tanto à luz da própria estrutura dos ADTs quanto sob a perspectiva da relação entre ADT e legislação doméstica das partes.

Explicada a construção da regra de desempate e os motivos que justificam a sua adoção, é preciso adentrar a escolha de local de direção efetiva como critério de preferência.

2.2 DA ESCOLHA DE LOCAL DE DIREÇÃO EFETIVA COMO CRITÉRIO DE PREFERÊNCIA

Por três razões, a expressão *local de direção efetiva* foi o critério de preferência escolhido para compor a regra de desempate[732].

A primeira reside em sua natureza não meramente formal, mas material, pois revela uma conexão pessoal mais forte com a pessoa jurídica. A apresentação dessa razão será o objeto do tópico 2.2.1.

Já a segunda razão funda-se na influência do tratamento da renda das atividades de transportes marítimo, aeronáutico, fluvial e suas respectivas tripulações, tanto considerando a respectiva regra alocativa presente nos ADTs, quanto à luz dos acordos bilaterais específicos contra a bitributação da renda dessas atividades. A apresentação dessa razão será o objeto do tópico 2.2.2.

Por fim, a terceira razão é a influência da rede de ADTs do Reino Unido, que adotava como critério de residência o local onde o negócio era gerido e controlado, o que foi visto como local de direção efetiva[733]. A apresentação dessa razão será o objeto do tópico 2.2.3.

2.2.1 Do local de direção efetiva como um critério de preferência material

A escolha do *local de direção efetiva* baseou-se em exigir um vínculo pessoal mais forte para caracterizar um Estado como o de Residência, de modo a não privilegiar o

[732] No mesmo sentido, cf. LOOMER, Geoffrey, The Disjunction Between Corporate Residence and Corporate Taxation: Is Improvement Possible?, **Canadian Tax Journal**, v. 63, n. 1, p. 91–132, 2015, p. 125.

[733] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3, p. 9. Em sentido parecido, cf. JOGARAJAN, **Double Taxation and the League of Nations**, p. 43. Para os ADTs assinados pelo Reino Unido à época que dispunham de maneira diversa, cf. JONES, John F. Avery, Chapter 3: The Definition of Company Residence in Early UK Tax Treaties and its Influence on the OECD Model, *in*: LANG, Michael; REIMER, Ekkehart (Orgs.), **The History of Double Taxation Conventions in the Pre-BEPS Era**, Amsterdam: IBFD, 2021, seç. 3.10.

alargamento do conceito doméstico de domicílio baseado em critérios pessoais formais, bem como para evitar a transferência nominal das sedes sociais[734].

Nesse sentido, já no relatório da Liga das Nações de 1925, recomendou-se a tributação da renda das pessoas jurídicas pelo Estado onde estivesse situado o escritório principal (*head office*) ou, na hipótese de este não corresponder ao centro real de direção e controle do negócio, o Estado competente seria onde estivesse tal centro[735]. Ou seja, a própria noção de escritório principal pressuporia o centro de tomada de decisões, mas, caso isso não se constatasse, então importaria o local do último e não do primeiro. A razão para tanto foi que, na opinião dos especialistas, se essa sugestão fosse aceita, evitar-se-ia a transferência nominal das sedes sociais (*headquarters*) para Estados com menor tributação do que o Estado onde o centro real do negócio estivesse situado[736]. Portanto, já em 1925, viu-se a necessidade de atrelar o domicílio tributário de pessoas jurídicas ao local onde efetivamente se dá a direção e a gestão do negócio.

Em diversos outros relatórios, justificou-se a adoção de expressões similares ao *local de direção efetiva* para afastar a residência ao local de gestão meramente formal[737]. E isso se deu mesmo para a determinação direta da residência, pois somente virou critério de preferência numa regra de desempate. Ou seja, a própria determinação direta da residência já visava à atribuição de residência para fins do tratado com base num critério pessoal material.

Por exemplo, nas convenções modelo da Liga das Nações de 1927/1928, conquanto o domicílio das pessoas jurídicas tenha sido considerado indiretamente, discorreu-se sobre o *centro real de direção* presente em algumas regras alocativas, o qual significaria o local

---

[734] Para um desenvolvimento histórico também nesse sentido, cf. SHALHAV, Sarig, The Evolution of Article 4(3) and Its Impact on the Place of Effective Management Tie Breaker Rule, **Intertax**, v. 32, n. 10, p. 460–476, 2004, p. 461–469. Na mesma linha, cf. BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.3.1.

[735] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion. Doc. F212. C.368. M.115, 1925, p. 33–34. Para uma construção de que essa abordagem já estaria, de certa forma, presente no relatório dos quatro economistas, cf. SHALHAV, The Evolution of Article 4(3) and Its Impact on the Place of Effective Management Tie Breaker Rule, p. 464.

[736] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion. Doc. F212. C.368. M.115, 1925, p. 21. Em sentido semelhante, cf. BIANCO, **Transparência Fiscal Internacional**, p. 131.

[737] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion. Doc. F212. C.368. M.115, 1925, p. 14; LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.562 M.128, 1928, p. 12; OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 1st October 1956). FC/WP2 (56)1, p. 1–3; OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3, p. 2, 7 e 9.

de direção e controle do negócio e não onde se encontra o centro de gestão "puramente nominal"[738].

No mesmo sentido, o primeiro relatório do GT n. 2 destacou a necessidade de um critério de preferência adequado – *i.e.*, voltado à efetiva conexão entre a pessoa e o Estado – para solucionar a bitributação residência-residência, tendo em vista a tendência, à época, de os Estados alargarem seus conceitos de domicílios, baseando-se especialmente em critérios formais[739].

Igualmente, no quarto relatório do GT n. 2, ao estabelecer na minuta da regra de desempate como critério de preferência o local de direção efetiva (*place of effective management*)[740], destacou-se a importância de o critério de preferência escolhido ser decisivo a tal ponto em que seria indubitável que a pessoa só o preencheria apenas num Estado e que, ao mesmo tempo, refletisse uma conexão natural ao atribuir, a esse Estado, o poder de tributar na qualidade de Estado da Residência[741]. Nesse sentido, para pessoas jurídicas, entendeu-se que não faria sentido escolher um critério puramente formal como o local de registro[742].

Em 1958, no primeiro relatório do Comitê Fiscal da OEEC sobre a eliminação da bitributação, foi reproduzida, nos comentários ao dispositivo sobre domicílio fiscal, a consideração sobre não se buscar um critério puramente formal para solucionar casos de dupla residência como o local de registro[743]. Essa consideração foi inserida nos Comentários da CM-OCDE de 1963[744], da CM-ONU de 1980[745] e mantida até os da CM-ONU de 2011[746] e da CM-OCDE de 2014[747].

---

[738] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.216 M.85 II, 1927, p. 14; LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.562 M.128, 1928, p. 12.
[739] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 1st October 1956). FC/WP2 (56)1, p. 1–3.
[740] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3, p. 2.
[741] Cf. *Ibid*., p. 7.
[742] Cf. *Ibid*., p. 9.
[743] Cf. OEEC, First Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation, p. 35 e 58.
[744] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, para. 18 dos Comentários ao art. 4(3).
[745] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 57.
[746] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 8 dos Comentários ao art. 4(3).
[747] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), para. 22 dos Comentários ao art. 4(3).

Desse modo, constata-se que uma das razões para a escolha do *local de direção efetiva* como critério de preferência da regra de desempate das pessoas jurídicas baseou-se em privilegiar um critério pessoal *material*, em detrimento de um meramente *formal*.

Essa escolha, ainda, foi influenciada pelo tratamento da renda das atividades de transportes marítimo, aeronáutico, fluvial e suas respectivas tripulações.

2.2.2 Da influência do tratamento da renda das atividades de transportes marítimo, aeronáutico, fluvial e suas respectivas tripulações

A adoção do local de direção efetiva também se explica em razão da influência do tratamento da renda das atividades de transportes marítimo, aeronáutico, fluvial e suas respectivas tripulações, tanto considerando a respectiva regra alocativa presente nos ADTs, quanto à luz dos acordos bilaterais específicos contra a bitributação da renda dessas atividades.

Como tipicamente as empresas que realizam esse tipo de atividade possuem conexões com diversos locais, a solução na divisão do poder de tributar os lucros por elas auferidos ligava-se intimamente com a solução da tributação subjetiva, dada a elevada dificuldade de se repartir os lucros. Em razão disso, por exemplo, no ADT entre a Alemanha e a Itália (1925)[748], alocava-se, no art. 4, o poder de tributar os rendimentos de empresa de navegação marítima ao Estado onde se localizasse o centro efetivo da empresa (*centro effettivo dell'impresa*)[749]. Igualmente, já nas convenções modelo da Liga das Nações de 1927/1928 a regra alocativa desse tipo de atividade distribuía o poder de tributar ao Estado onde se situasse o *centro real de direção*[750].

Além de isso ter sido mantido em algumas outras minutas[751], o GT n. 5, responsável pela tributação sobre a renda e o capital oriundos do transporte marítimo e aeronáutico e

[748] Cf. Convenzione fra la Germania e L'Italia per impedire doppe imposizioni e risolvere altre questioni in materia di imposte dirette (31 ottobre 1925), Treaties IBFD.
[749] Cf. *Ibid*.
[750] Cf. art. 5 da CM-LN-I*a* de 1928 e art. 2 da CM-LN-I*b* de 1928 em LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.216 M.85 II, 1927, p. 10–11; LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.562 M.128, 1928, p. 8 e 16. Sobre a relação do relatório de 1925 e dos modelos de 1927/1928 acerca desse assunto, cf. CANTO, Gilberto de Ulhôa, Prevenção de plurimposição, por países diferentes, de rendimentos derivados de transportes marítimos e aéreos internacionais e atividades semelhantes, *in*: **Temas de Direito Tributário**, Rio de Janeiro: Alba, 1964, v. III, p. 214–216.
[751] Cf., *e.g.*, art. 5 da LEAGUE OF NATIONS, Report to the Council on the Work of the Third Session, Doc. C.415 M.171, 1931. Art. 6 da LEAGUE OF NATIONS, Report to the Council on the Work of the Fifth session of the Committee. Doc. 252 M.124, 1935.

suas respectivas tripulações[752], recomendou a adoção do *local de direção efetiva* (*place of effective manegement*) – inclusive para a tributação dos rendimentos da tripulação –, pois sua aplicação seria mais "segura" e mais "simples" do que adotar o domicílio fiscal[753]. Ao mesmo tempo, o uso de critérios relacionados à bandeira, nacionalidade ou lugar de registro abririam espaço para evidente planejamento tributário[754]. Ainda no mesmo ano, embora tenha sido sugerida a utilização do domicílio fiscal em vez de local de direção efetiva, tal proposta foi rechaçada por algumas razões, dentre elas, a ausência de definição de domicílio fiscal até aquele momento, o que traria incerteza[755].

No ano seguinte, o quarto relatório do GT n. 2 enfatizou que seria natural usar o mesmo critério tanto para solucionar casos de desempate de dupla residência de pessoas jurídicas quanto da regra alocativa da tributação dos lucros das empresas de transporte marítimo e aeronáutico, a qual já sugeria o local de direção efetiva (*place of effective management*)[756-757]. Portanto, ao empregar esse mesmo critério para a respectiva regra alocativa nos ADTs, objetivou-se manter o padrão também para o critério de preferência das pessoas jurídicas.

Concomitantemente a esses trabalhos, foram concluídos diversos acordos bilaterais específicos contra a bitributação da renda oriunda da atividade de transportes marítimo, aeronáutico, fluvial e das suas respectivas tripulações, muitos dos quais apresentavam um critério semelhante ao local de direção efetiva para alocar o poder de tributar[758]. Além de esses tratados terem sido mencionados pelo próprio GT n. 2 na manutenção do padrão do

---

[752] Cf. OEEC, Fiscal Committee: List of studies to be undertaken first. TFD/DI/30.

[753] Cf. OEEC, Working Party No. 5 of the Fiscal Committee (Belgium-Sweden): Report on the Taxation of Income and Capital of Shipping and Air Transport Enterprises and of their Crews (received on 29th September 1956). FC/WP5(56)1, 1956, p. 8 e 12. Posição essa confirmada em 1957, cf. OEEC, Working Party No. 5 of the Fiscal Committee (Sweden-Belgium): Report on the Taxation of Income and Capital of Shipping and Air Transport Enterprises and of their Crews (received on 2nd May 1957). FC/WP5(57)2, 1957, p. 4 e 14.

[754] Cf. OEEC, Working Party No. 5 of the Fiscal Committee (Belgium-Sweden): Report on the Taxation of Income and Capital of Shipping and Air Transport Enterprises and of their Crews (received on 29th September 1956). FC/WP5(56)1, p. 8 e 12. Posição essa confirmada em 1957, cf. OEEC, Working Party No. 5 of the Fiscal Committee (Sweden-Belgium): Report on the Taxation of Income and Capital of Shipping and Air Transport Enterprises and of their Crews (received on 2nd May 1957). FC/WP5(57)2, p. 4 e 14. Para a posição de que os demais critérios também permitiriam isso, cf. CANTO, Prevenção de plurimposição, por países diferentes, de rendimentos derivados de transportes marítimos e aéreos internacionais e atividades semelhantes, p. 221.

[755] Cf. OEEC, Fiscal Committee: Statement made by Mr. Öhman (Sweden) on behalf of Working Party nº 5 at the meeting on 31st October 1956. TFD/FC/9, 1956, p. 3.

[756] Cf. OEEC, Fiscal Committee: Minutes of the 4th Session held at the Château de la Muette, Paris, on Tuesday 4th, Wednesday 5th, Thursday 6th and Friday 7th June 1957. FC/M(57)2, p. 2.

[757] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3, p. 9.

[758] Cf. CANTO, Prevenção de plurimposição, por países diferentes, de rendimentos derivados de transportes marítimos e aéreos internacionais e atividades semelhantes, p. 216–218.

critério de preferência[759], destaca-se que, já em 1935, os trabalhos da Liga das Nações mencionavam a conclusão de mais de sessenta tratados dessa natureza, os quais alocavam o poder de tributar onde estivesse situado o centro real de direção do negócio (*real centre of management of the undertaking*)[760].

Em 1958, no primeiro relatório do Comitê Fiscal da OECE sobre a eliminação da bitributação, os comentários ao dispositivo sobre domicílio fiscal mencionavam a conexão com a regra alocativa da tributação da renda do transporte marítimo, fluvial e aéreo[761]. Essa mesma consideração foi inserida nos Comentários da CM-OCDE de 1963[762], da CM-ONU de 1980[763] e foi mantida até os da CM-ONU de 2011[764] e da CM-OCDE de 2014[765].

A esse respeito, ROBERT COUZIN sustenta que não é evidente a razão pela qual a solução para a regra alocativa de tais empresas deveria influenciar a regra da residência aplicável para toda e qualquer pessoa que não uma pessoa física[766]. Para o autor, a peculiaridade poderia até sugerir o raciocínio o oposto: justamente porque elas guardam determinada particularidade, então a solução para a regra alocativa não faria sentido ser estendida para a residência[767]. No entanto, a razão para analisar a situação desse tipo de empresa não parece despropositada, uma vez que era o exemplo mais evidente de pessoas jurídicas com conexões pessoais em mais de um Estado. Dado que a solução para elas tinha por objetivo situar num só local a tributação da renda[768], não obstante as diversas relações com outros lugares, faria sentido, em alguma medida, cogitar o critério eleito para ser apto também a resolver a dupla residência de pessoas jurídicas.

---

[759] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3, p. 9.
[760] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report to the Council on the Work of the Fifth session of the Committee. Doc. 252 M.124, 1935, p. 2.
[761] Cf. OEEC, First Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation, p. 35 e 58.
[762] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, para. 19 dos Comentários ao art. 4(3).
[763] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 57.
[764] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 9 dos Comentários ao art. 4(3).
[765] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), para. 23 dos Comentários ao art. 4(3).
[766] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.2.2.2.
[767] Cf. *Ibid.*
[768] Não se tem por objeto discutir o acerto dessa posição quanto à alocação do poder de tributar. Sobre isso, cf. CANTO, Prevenção de plurimposição, por países diferentes, de rendimentos derivados de transportes marítimos e aéreos internacionais e atividades semelhantes, p. 220. Para considerações históricas sobre esse tema, com ênfase na posição dos quatro economistas, cf. JOGARAJAN, Stamp, Seligman and the Drafting of the 1923 Experts' Report on Double Taxation, seç. 7.

De qualquer modo, verifica-se que a escolha do *local de direção efetiva* como critério de preferência da regra de desempate das pessoas jurídicas vinculou-se com o critério adotado para solucionar a alocação da tributação dos lucros das atividades de transportes marítimo, aeronáutico, fluvial e suas respectivas tripulações. Essa conexão ainda se revelava na rede de ADTs do Reino Unido.

2.2.3 Da influência da rede de tratados do Reino Unido

É preciso destacar também a influência britânica, potência econômica a que se buscava agradar à época[769]. Daí a adoção de um critério de preferência semelhante ao já utilizado pela rede de tratados do Reino Unido durante o período.

Já no primeiro ADT do Reino Unido, com a Irlanda (1926)[770], estabelecia-se que, para fins do tratado, uma companhia seria considerada residente no país onde seus negócios são geridos e controlados (*managed and controlled*), independentemente do local de constituição.

Contudo, nos relatórios da Liga das Nações, não houve nenhuma referência expressa à influência britânica na adoção expressões próximas a *local de direção efetiva*. O mais próximo foi dizer que o uso de centro real de direção na CM-LN-Londres de 1946 seguia a prática dos ADTs assinados por países europeus[771].

Por sua vez, no âmbito da OECE, a rede de ADTs do Reino Unido foi mencionada em diversas ocasiões. Por exemplo, no segundo relatório do GT n. 2, destacou-se que o Reino Unido seria o único país consistente com o emprego da expressão *managed and controlled* em todos seus tratados, sendo o critério empregado pela CM-LN-Londres de 1946 (*real centre of management*) de uso raro[772]. Já no quarto relatório do GT n. 2, afirmou-se que vários tratados do Reino Unido estabeleciam a residência das pessoas jurídicas no local

---

[769] Embora a autora fale expressamente no âmbito da Liga das Nações, parece se estender aos trabalhos da OECE nesse caso, cf. JOGARAJAN, **Double Taxation and the League of Nations**, p. 6.

[770] Agreement Between the British Government and the Government of the Irish Free State in respect of double income tax (14 April 1926), Treaties IBFD. Sobre tratados anteriores, mas com escopo mais limitado, cf. JONES, Chapter 3: The Definition of Company Residence in Early UK Tax Treaties and its Influence on the OECD Model, seç. 3.3 e 3.4; JONES, John F. Avery, 2008 OECD Model: Place of Effective Management - What One Can Learn from the History, **Bulletin for International Taxation**, v. 63, n. 5, p. 183–186, 2009, p. 183–184.

[771] Cf. LEAGUE OF NATIONS, London and Mexico Model Tax Conventions, 1946, p. 10–11 e 72–73.

[772] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Second Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 23rd May, 1957). FC/WP2(57)1, p. 6.

onde seus negócios fossem dirigidos e controlados (*its business is managed and controlled*), o que, para o relatório, significaria claramente direção efetiva (*effective management*) [773].

De acordo com JOHN F. AVERY JONES, teria faltado ao GT n. 2 da OECE ter perguntado à delegação britânica sobre o critério do local onde os negócios são dirigidos e controlados, uma vez que ele não teria sido adotado por formar um bom critério de preferência para uma regra de desempate[774]. Pelo contrário, explica o autor que ele teria sido empregado pelos ADTs concluídos pelo Reino Unido em razão da dúvida que tinha surgido por causa de uma leitura equivocada de uma decisão judicial de 1924, no sentido de que a pessoa jurídica poderia ser residente no Reino Unido caso, em seu território, seus negócios fossem geridos e controlados *ou* tivesse ela sido lá constituída e realizado, ao menos, parte dos seus negócios[775]. Dado que esse erro só teria sido corrigido em 1959, quando se entendeu que aquela decisão judicial apenas havia estabelecido que os negócios podem ser geridos e controlados em dois locais, ao mesmo tempo, teria ficado claro que esse critério não serviria para indicar uma preferência, já que não ofereceria uma solução para o caso em que diferentes direções estivessem localizadas cada qual num país[776]. Em poucas palavras: AVERY JONES sustenta que o critério do local onde o negócio é gerido e controlado não foi construído para compor uma regra de desempate, mas porque o conceito doméstico britânico de residência de pessoas jurídicas também poderia, erroneamente, abranger o local de constituição, conjugado com a (parcial) condução dos negócios. Por isso, o autor argumenta que o GT n. 2 da OECE não o teria mencionado caso tivesse contatado a delegação do Reino Unido.

Por outro lado, embora o referido autor tenha explorado essa questão à luz das minutas de negociação do já mencionado ADT do Reino Unido com a Irlanda (1926)[777], bem como sob a sua perspectiva das decisões judiciais britânicas, fato é que, ao menos no

---

[773] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3, p. 9. Em sentido parecido, cf. JOGARAJAN, **Double Taxation and the League of Nations**, p. 43. Para os ADTs assinados pelo Reino Unido à época que dispunham de maneira diversa, cf. JONES, Chapter 3: The Definition of Company Residence in Early UK Tax Treaties and its Influence on the OECD Model, seç. 3.10.

[774] Cf. JONES, 2008 OECD Model: Place of Effective Management - What One Can Learn from the History, p. 184.

[775] O autor se refere à decisão *Swedish Central Railways* v. *Thompson*, cf. *Ibid*.

[776] Cf. *Ibid*., p. 184–185.

[777] Agreement Between the British Government and the Government of the Irish Free State in respect of double income tax (14 April 1926), Treaties IBFD. Sobre tratados anteriores, mas com escopo mais limitado, cf. JONES, Chapter 3: The Definition of Company Residence in Early UK Tax Treaties and its Influence on the OECD Model, seç. 3.3 e 3.4; JONES, 2008 OECD Model: Place of Effective Management - What One Can Learn from the History, p. 183–184.

âmbito da Liga das Nações, foi elaborado extenso relatório, em 1932, sobre os sistemas tributários de alguns países, inclusive o Reino Unido[778]. Nesse relatório, redigido pelo E. W. VERITY, da Receita Britânica (*Inland Revenue*), afirmou-se que várias decisões judiciais já haviam tomado a posição pelo centro de direção e controle das operações, sendo irrelevante o local de constituição e a mera condução das operações comerciais[779]. E mais: de acordo com essas decisões, esse centro seria, normalmente, exercido pela diretoria, o que tornaria relevante o local das suas reuniões e da respectiva condução do negócio[780]. Desse modo, ainda que uma análise mais detida daquele ADT e das decisões judiciais possa dar azo à interpretação de AVERY JONES, o GT n. 2 poderia, muito bem, ter apenas se respaldado nos tratados citados e nesse relatório de 1932. Daí não seria tão despropositada e ausente de suporte no sistema jurídico britânico a escolha do critério para compor a regra de desempate, até porque tampouco o GT n. 2 pressupunha que o local de direção e controle era adotado como um critério de *preferência*, já que os ADTs concluídos pelo Reino Unido estabeleciam *diretamente* a residência, servindo o critério eleito tanto para a determinação quanto para a preferência. No entanto, conforme se verá no tópico 2.4.1, *infra*, parece que o GT n. 2 não se respaldou nesse relatório, uma vez que tratou a expressão como ambígua, sem que levasse em conta o papel dos diretores.

De qualquer modo, tamanha foi a influência da rede de ADTs do Reino Unido que, em 1958, no primeiro relatório do Comitê Fiscal da OEEC sobre a eliminação da bitributação, ela foi mencionada nos comentários ao dispositivo sobre domicílio fiscal, no sentido de que tais ADTs traziam critério cujo significado seria o mesmo que direção efetiva da empresa[781]. Essa mesma consideração foi inserida nos Comentários da CM-OCDE de 1963[782], da CM-ONU de 1980[783] e foi mantida até 1992[784], quando foi excluída, pois, em 1983, o fisco britânico expressamente discordou da equivalência entre as expressões[785].

---

[778] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Taxation of Foreign and National Enterprises, 1932.
[779] Cf. *Ibid*., p. 159 e 168.
[780] Cf. *Ibid*., p. 168, nota 1.
[781] Cf. OEEC, First Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation, p. 35 e 58.
[782] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, para. 19 dos Comentários ao art. 4(3).
[783] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 57.
[784] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, para. 23 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992, p. 64.
[785] Sobre o *Statement of Practice* n. 6/1983 da *Inland Revenue*, cf. JONES, Chapter 3: The Definition of Company Residence in Early UK Tax Treaties and its Influence on the OECD Model, seç. 3.1.

Tendo isso em vista, verifica-se a influência da rede de ADTs do Reino Unido, à época, na escolha do local de direção efetiva como critério de preferência na regra de desempate das pessoas jurídicas. O Reino Unido adotava, em seus ADTs, como critério de residência o local onde o negócio era gerido e controlado, o que foi visto como local de direção efetiva, pois se dizia que a compreensão do critério empregado pelo Reino Unido era justamente buscar a direção efetiva da empresa.

Apresentadas as razões que explicam a adoção do local de direção efetiva como critério de preferência da regra de desempate das pessoas jurídicas, cabe examinar a sua estrutura.

2.3 DA ESTRUTURA DA REGRA DE DESEMPATE COMPOSTA PELO LOCAL DE DIREÇÃO EFETIVA COMO CRITÉRIO DE PREFERÊNCIA

A regra de desempate formada pelo local de direção efetiva como único critério de preferência pode ser decomposta em duas partes: *se* existe uma dupla residência de uma entidade no bojo do teste de sujeição tributária do ADT (antecedente), *então* essa pessoa será considerada residente do Estado onde se situar seu local de direção efetiva (consequente).

Desse modo, é preciso tratar do antecedente normativo da regra de desempate, pois ela envolve a satisfação, em relação a ambos os Estados, do teste de sujeição tributária. A esse respeito, é preciso ressaltar que não se trata de situação anormal, nem envolve qualquer análise de conexões com outros Estados, mas apenas exige a verificação do teste de sujeição tributária, conforme a legislação doméstica de cada Estado. Esse será o objeto do tópico 2.3.1.

Observado o antecedente normativo, então será necessário examinar o seu consequente, o qual prescreve a obrigação de se verificar onde se encontra o *local de direção efetiva* da pessoa jurídica. Esse mandamento, porém, envolve duas questões que não são claramente dirimidas. A primeira é se a análise é bilateral ou plurilateral, *i.e.*, se necessariamente o local de direção efetiva da pessoa precisa estar num dos dois Estados Contratantes *ou* se pode estar localizado num terceiro Estado. Já a segunda concerne à própria dúvida na aplicação desse critério, independentemente da conclusão acerca de o exame ser bilateral ou plurilateral. Esse será o objeto do tópico 2.3.2.

2.3.1 Do antecedente normativo: a dupla residência

No antecedente normativo, encontra-se a situação de dupla residência. Assim, para que a regra de desempate seja aplicável, é preciso que a pessoa satisfaça o teste de sujeição tributária presente no art. 4(1) das Convenções Modelo em ambos os Estados. Ou seja, a pessoa deve ser considerada, simultaneamente, *residente* de cada Estado Contratante, com base nas respectivas legislações domésticas. Por isso, costuma-se dizer que a aplicação do art. 4(3) das Convenções Modelo depende de a pessoa ser *duplo residente*.

Ao falar da expressão *duplo residente* (*dual resident*), KEES VAN RAAD critica-a, uma vez que ela não abrangeria a situação na qual uma pessoa estivesse sujeita integralmente à tributação em virtude de sua nacionalidade, sendo daí necessário o emprego da expressão *dupla sujeição tributária universal* (*dual world-wide tax liability*)[786]. Embora o autor estivesse falando em sentido geral, *i.e.*, mesmo fora do âmbito dos ADTs, não parece acertada a expressão por ele escolhida, já que uma pessoa pode se sujeitar pessoalmente à tributação em dois Estados, mas ainda se sujeitar à tributação em bases territoriais em cada Estado[787]. Ora, estar sujeito à tributação em bases territoriais não implica ausência da bitributação residência-residência, pois a aplicação do Princípio da Residência pressupõe um conceito de fonte a ser conjugado, o qual pode ser distinto em cada Estado, tornando coincidente a bitributação fonte-fonte com a bitributação residência-residência. Por mais que essa coincidência possa não ser acompanhada de uma medida unilateral para evitar a bitributação, os ADTs não deixam de ser aplicáveis. Ademais, no bojo dos ADTs, a expressão *duplo residente* ilustra que a pessoa é residente de ambos os Estados Contratantes, sendo o termo *residente* amplo, no sentido de abarcar qualquer conexão pessoal, inclusive, local de constituição[788]. Afinal, conforme dispõe o art. 1 das Convenções Modelo, a convenção aplica-se a um residente de um ou ambos os Estados, sem qualquer vinculação à nomenclatura da legislação doméstica. Basta dizer, por exemplo, que a legislação brasileira fala, geralmente, em *domicílio* para as pessoas jurídicas e não em *residência*. Portanto, no âmbito dos ADTs, a expressão *duplo residente* está em linha com a noção de residência ali concebida.

---

[786] Cf. RAAD, Dual Residence, p. 241.
[787] Cf. tópico 1.3.2.1, *supra*.
[788] Cf. tópico 1.3.2.3 e 1.4.2.2, *supra*.

Considerando que o teste de sujeição tributária se fundamenta num vínculo pessoal, em virtude do qual, a pessoa se encontre submissa à tributação consoante a legislação doméstica de determinado Estado, essa dupla sujeição subjetiva pode surgir em três situações.

Na primeira situação, cada Estado sujeita a pessoa em virtude de conexões pessoais *distintas*[789]. Por exemplo, enquanto um Estado a sujeita à tributação em razão de a pessoa jurídica ter sido constituída conforme sua legislação doméstica, o outro Estado a sujeita devido ao seu local de direção se situar em seu território.

Já na segunda situação, embora os mesmos Estados se valham de uma mesma conexão pessoal, ela é interpretada diferentemente[790]. Por exemplo, conquanto ambos os Estados adotem o local de direção como conexão pessoal[791], um deles parte do local da pessoa mais sênior, ao passo que o outro o define como o local da direção do dia a dia.

Por sua vez, na terceira situação, os Estados utilizam a mesma conexão e a interpretam igualmente, porém o próprio vínculo é, de certa forma, repartido, *i.e.*, misto. Por exemplo, apesar de ambos os Estados se valerem do local de direção e o interpretarem como o local de tomada de decisões da diretoria, cada metade dos diretores se situa num dos Estados e as reuniões em conjunto são realizadas virtualmente.

À luz dessas três situações, ganham destaque constatações de duas ordens.

---

[789] Cf. RIVIER, General Report, p. 61; ANDRADE, Dupla Residência de Empresas: Repercussões e Soluções no âmbito da CM-OCDE, p. 258; WIDRIG, Chapter 8: The Expression "by Reason of His Domicile, Residence, Place of Management ..." as Applied to Companies, seç. 8.2.1; ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 283; BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.2.1.

[790] Cf. RIVIER, General Report, p. 62; ANDRADE, Dupla Residência de Empresas: Repercussões e Soluções no âmbito da CM-OCDE, p. 258; WIDRIG, Chapter 8: The Expression "by Reason of His Domicile, Residence, Place of Management ..." as Applied to Companies, seç. 8.2.1; ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 283; BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.2.1.

[791] Para exemplos da ambiguidade do termo *local de direção*, considerando diferentes legislações domésticas, cf. WEBER-FAS, Corporate Residence Rules for International Tax Jurisdiction: A Study of American and German Law, p. 230.

Em primeiro lugar, por mais que historicamente o status de dupla residência das pessoas jurídicas seja caracterizado como uma *raridade*[792 - 793], não são anormais as circunstâncias que conduzem a essa situação: ou bem diferentes conexões pessoais são satisfeitas; ou bem as "mesmas" conexões pessoais, mas com diferentes sentidos, são verificadas[794]; ou ainda conexões pessoais idênticas, interpretadas igualmente, dão azo à dupla residência.

Em segundo lugar, para que a regra de desempate seja aplicável, é preciso que a pessoa seja considerada residente de ambos os Estados nos termos dos respectivos testes de sujeição tributária[795]. É irrelevante, portanto, se essa mesma pessoa é, concomitantemente, residente de um terceiro Estado ou se ainda possui conexões com outros Estados[796]. Tampouco importa se o local de direção efetiva se situa em determinado Estado se este não lança mão desse critério para sujeitar as pessoas jurídicas à tributação.

Constata-se, assim, que o preenchimento do antecedente normativo da regra de desempate composta pelo local de direção efetiva como critério de preferência depende de a pessoa ter satisfeito, com relação a ambos os Estados, o teste de sujeição tributária. Essa não é uma situação anormal, nem envolve qualquer análise de conexões com outros Estados, mas apenas exige a verificação do teste de sujeição tributária, conforme a legislação doméstica de cada Estado. Portanto: *se* constatada a situação de dupla residência, *então* aplica-se a consequência prevista. É desta de que se passa a tratar.

---

[792] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 1st October 1956). FC/WP2 (56)1, p. 4; OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, para. 17 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998, para. 21 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), para. 21 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), para. 21 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 21 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 57; OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, para. 21 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, New York: United Nations, 2014, para. 8 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 8 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 8 dos Comentários ao art. 4(3).

[793] Para posição no sentido de que não é uma raridade, cf. WEEGHEL, Stef van, Chapter 10: Article 4(3) of the OECD Model Convention: An Inconvenient Truth, *in*: MAISTO, Guglielmo (Org.), **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**, Amsterdam: IBFD, 2009, seç. 10.2.

[794] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.2.1.

[795] Cf. ÍNDIA, Azadi Bachao Andolan and another v. Union of India and another, 7 Oct. 2003, Tax Treaty Case Law IBFD, p. 10.

[796] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.2.1.

2.3.2 Do consequente normativo: o local de direção efetiva

No consequente normativo, encontra-se a obrigação de se verificar onde se encontra o *local de direção efetiva* da pessoa jurídica. Afinal, embora residente de ambos os Estados, essa pessoa será considerada residente do Estado, para fins do ADT, onde se situar seu local de direção efetiva.

Ao lado da discussão sobre o que significa *local de direção efetiva* – que será discutida em separado no tópico 2.4, *infra* –, existem duas questões que não são claramente abordadas por essa regra de desempate: se a análise é bilateral ou plurilateral (2.3.2.1); e o que fazer em caso de dúvida, independentemente da perspectiva anterior (2.3.2.2).

2.3.2.1 Análise bilateral ou plurilateral?

Considerando as várias versões do art. 4(3) das Convenções Modelo até a mudança para o procedimento amigável em 2017[797], pode-se afirmar, de maneira geral, que não é claro se o exame do *local de direção efetiva* se dá (*i*) apenas bilateralmente ou (*ii*) se alcança outros Estados.

Poder-se-ia argumentar que (*i*) a análise é *bilateral*, devendo-se estabelecer, à luz das circunstâncias em cada Estado Contratante, onde a direção é efetiva. Seria, portanto, um exame *comparativo* entre as conexões com cada Estado Contratante. Pouco importaria daí qualquer circunstância com um terceiro Estado.

São três os argumentos que acompanhariam essa posição.

Em primeiro lugar, ela está em linha com a natureza bilateral dos próprios ADTs, pois dá preferência à conexão mais estreita dentre aquelas existentes com cada Estado Contratante[798]. Não significa que o exame do local de direção efetiva volte-se ao vínculo previsto pela legislação doméstica, mas, sim, em averiguar, factualmente, onde está a direção efetiva considerando as circunstâncias presentes em cada Estado Contratante.

Em segundo lugar, ela assegura a aplicação do ADT, de modo a evitar a bitributação residência-residência, conferindo concretude ao escopo pessoal previsto pelo art. 1 das

[797] Cf., *e.g.*, OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 43; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 21; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. M–13; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 9.
[798] Em sentido semelhante, cf. ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 286.

Convenções Modelo, pois se aplicaria a uma pessoa residente de ambos os Estados. Afinal, diferentemente de uma análise plurilateral, o local de direção efetiva jamais estaria num terceiro Estado, o que garantiria a aplicação do ADT[799].

Em terceiro lugar, essa interpretação é a que melhor atende a literalidade do art. 4(3) da CM-OCDE de 1963[800], cuja redação é seguida por 14 (catorze) ADTs concluídos pelo Brasil[801]. Dado que esse dispositivo estabelece que a pessoa será "residente do *Estado Contratante*" onde se situe o local de direção efetiva, ele parece pressupor um exame bilateral, pois nenhum terceiro Estado é um Estado Contratante daquele ADT.

Por outro lado, poder-se-ia sustentar que (*ii*) a análise é *plurilateral*, pois o foco direto seria na pessoa e só, indiretamente, na relação com cada Estado Contratante. Dessa forma, seria um exame *superlativo* entre as conexões que a pessoa detém, abrangendo, inclusive, aquelas com terceiros Estados. O consequente normativo do dispositivo levaria daí à constatação de que a pessoa é residente do Estado onde se situa o local de direção efetiva, seja ele um Estado Contratante ou não[802].

São três os argumentos que acompanhariam essa posição.

Primeiro, poder-se-ia sustentar que as duas modificações ocorridas na redação da regra de desempate das pessoas jurídicas em 1977[803] e em 1995[804] teriam por escopo assegurar a existência de uma só local de direção efetiva por pessoa jurídica. Enquanto, a partir da CM-OCDE de 1977[805], dispõe-se que a pessoa será considerada residente no *Estado* e não mais *Estado Contratante*, com a alteração de 1995[806], enfatizou-se que ela seria considerada residente *apenas* nesse Estado. Conquanto não se tenha encontrado uma razão

[799] Em sentido semelhante, cf. *Ibid*.
[800] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 43.
[801] Veja o art. 4(3) dos seguintes ADTs: ADT-Brasil e Argentina (1982 e 2017); ADT-Brasil e Áustria (1975); ADT-Brasil e Bélgica (1972 e 2002); ADT-Brasil e China (1991); ADT-Brasil e Dinamarca (1974 e 2011); ADT-Brasil e Equador (1983); ADT-Brasil e Espanha (1974); ADT-Brasil e França (1972); ADT-Brasil e Hungria (1986); ADT-Brasil e Itália (1978); ADT-Brasil e Luxemburgo (1978); ADT-Brasil e Noruega (1980 e 2014); ADT-Brasil e Suécia (1975); ADT-Brasil e Ucrânia (2002).
[802] Segue essa posição, mas sem discorrer a respeito da outra visão, nem dos argumentos de cada uma, cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.2.1.
[803] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, p. 26.
[804] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998, p. 26; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), p. M-13 e M – 15.
[805] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, p. 26; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998, p. 26; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. M–14.
[806] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998, p. 26; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), p. M-13 e M – 15.

histórica expressa nesse sentido[807], poder-se-ia argumentar que essas alterações tiveram o objetivo de afastar a indicação em favor da análise bilateral, dando preferência ao exame plurilateral, bem como que garantiria o acesso de uma pessoa jurídica à rede de tratados de um só país em virtude de seu local de direção efetiva lá se situar. No âmbito dos ADTs concluídos pelo Brasil, 11 (onze) seguem as alterações de 1977 e 1995[808].

Segundo, se até 2000, os Comentários não apontavam para um lado, após a proposta em 1996[809], foi inserido o parágrafo 24 nos Comentários da CM-OCDE (2000-2014) ao art. 4, cujo final diz expressamente que uma entidade pode até ter mais de um local de direção, mas, ao mesmo tempo, só existiria um local de direção efetiva[810]. Embora alguns autores sigam essa posição[811], não só os Comentários da CM-ONU nada dizem a esse respeito, como ainda há quem discorde dela, seja porque a estrutura da administração pode ser flexível[812], seja porque as várias pessoas responsáveis estejam localizadas em diferentes partes do mundo[813].

Terceiro, considerando a influência do tratamento da renda das atividades de transportes marítimo, aeronáutico, fluvial e suas respectivas tripulações, a noção de local de direção efetiva estaria num só lugar, não sendo necessário que fosse no território de qualquer

---

[807] A razão histórica para incluir o *somente* (*only*) foi para seguir a mudança na regra de desempate dos indivíduos, cf. OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 1 on Double Taxation of the Committee on Fiscal Affairs: The 1995 Update to the Model Tax Convention, DAFFE/CFA/WP1(94)9, 1994, p. 5.

[808] Veja art. 4(3) dos seguintes ADTs: ADT-Brasil e África do Sul (2003 e 2015); ADT-Brasil e Coreia do Sul (1989 e 2015); ADT-Brasil e Eslováquia e República Tcheca (1986); ADT-Brasil e Índia (1988 e 2013); ADT-Brasil e Israel (2002); ADT-Brasil e Países Baixos (1990); ADT-Brasil e Portugal (2000); ADT-Brasil e Rússia (2004); BRASIL, ADT-Brasil e Suíça (2018); ADT-Brasil e Trinidad Tobago (2008); ADT-Brasil e Venezuela (2005).

[809] Cf. OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 1 on Double Taxation: Proposals for the next update to the Model Tax Convention, DAFFE/CFA/WP1(96)17, 1996, p. 20.

[810] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2000 (Full Version), para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005, para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 24 dos Comentários ao art. 4(3).

[811] Cf., *e.g.*, OGUTTU, Annet Wanyana, Resolving double taxation: the concept "place of effective management" analysed from a South African perspective, **The Comparative and International Law Journal of Southern Africa**, v. 41, n. 1, p. 80–104, 2008, p. 87; ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 285; BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.3.1. Aparentemente no mesmo sentido, cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 31.

[812] Cf. ARNOLD, **International Tax Premier**, p. 21.

[813] Cf. BURGSTALLER, Eva; HASLINGER, Katharina, Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule - Concept, Developments and Prospects, **Intertax**, v. 32, n. 8/9, p. 376–387, 2004, p. 381; HOLMES, **International Tax Policy and Double Tax Treaties - An Introduction to Principles and Application**, seç. 8.4; SANGHAVI, The Proposed Tiebreaker Rule in OECD/G20 BEPS Action 6: A Critical Examination of the Possible Motives and Means, and a Potential Alternative, p. 521.

um dos Estados Contratantes, conforme se extrai da hipótese na qual o local de direção efetiva situa-se a bordo de um navio ou avião. Embora o *local de direção efetiva* esteja presente nos arts. 8, 13(3), 15(3) e 22(3) das Convenções Modelo até 2017, nenhum deles ajuda propriamente no significado daquela expressão[814]. Apesar de isso ser verdade quanto ao seu significado, é possível extrair deles a noção de que o local de direção efetiva estaria num só lugar, não sendo sequer necessário que se situe no território de um Estado.

Com base nos Comentários das Convenções Modelo quanto ao art. 8(1), verifica-se que está pressuposta a noção de que o local de direção efetiva está num só lugar, pois, por exemplo, afirma-se que o seu objetivo é justamente o de assegurar que os lucros de tais operações sejam tributados num só Estado[815]. Ao mesmo tempo, a partir de uma interpretação sistemática com o art. 8(3) das Convenções Modelo até 2017, o local de direção efetiva nem precisa se situar no território de um dos Estados, já que pode ele se encontrar a bordo de um navio. De acordo com o art. 8(3) das Convenções Modelo até 2017[816], aplicam-se duas regras sequenciais subsidiárias para alocar o poder de tributar na hipótese de o local de direção efetiva se situar a bordo de um navio – resultado esse que serviria ainda para fins de aplicação dos arts. 13(3), 15(3) e 22(3)[817]. Desse modo, ao contrapor o art. 8(3) com a regra de desempate, chegar-se-ia à conclusão de que: seria preciso considerar que, ao se aplicar a regra de desempate, o local de direção efetiva possa se situar fora dos territórios dos Estados Contratantes e, nesse caso, diferentemente do art. 8(3), simplesmente não se objetivou que ela solucionasse essa situação. Entretanto, vale a ressalva de que é controverso

[814] Cf. OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a tie breaker rule, para. 14–15; OGUTTU, Resolving double taxation, p. 83.
[815] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, para. 1 dos Comentários ao art. 8(1); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), para. 1 dos Comentários ao art. 8(1); OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, para. 1 dos Comentários ao art. 8(1); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 98 e 99; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 9 dos Comentários ao art. 8(1) da opção A; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 9 dos Comentários ao art. 8(1) da opção A.
[816] Na íntegra: "*3. Se o local de direção efetiva de uma empresa de navegação marítima ou de uma empresa de transporte fluvial se situar a bordo de um navio ou barco, considerar-se-á situado no Estado Contratante em que se encontra o porto onde esse navio ou barco estiver registado, ou, na falta de porto de registo, no Estado Contratante de que é residente a pessoa que explora o navio ou barco*" [tradução do autor]. Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. M–25.
[817] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, para. 4 dos Comentários ao art. 15(3) e para. 4 dos Comentários ao art. 22(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), para. 28 dos Comentários ao art. 13(3), para. 9 dos Comentários ao art. 15(3) e para. 4 dos Comentários ao art. 22(3).

se o local de direção efetiva presente no art. 8 corresponde àquele da regra de desempate[818], pois há quem argumente que enquanto o exame do art. 8 vincular-se-ia a determinada atividade, a regra de desempate só estaria atrelada à pessoa, a qual poderia ter uma direção voltada apenas para o desenvolvimento daquela atividade ou ainda poderia desenvolvê-la com outras pessoas via entidades transparentes[819].

Tendo isso em vista, entende-se como correta a análise *bilateral*, pois é ela que melhor atende a natureza bilateral dos próprios ADTs, bem como se alinha à noção de desempatar, *i.e.*, procura a conexão mais estreita, sob a perspectiva da pessoa e não da atividade, conferindo concretude ao art. 1 das Convenções Modelo.

Além dessa dualidade que comporta argumentos consideráveis para cada posição, surge, paralelamente, o problema se há dúvida quanto ao local de direção efetiva.

2.3.2.2 Da dúvida em relação ao local de direção efetiva

A dúvida em relação ao local de direção efetiva pode envolver problemas de duas ordens.

Em primeiro lugar, independentemente de a análise ser bilateral ou plurilateral, pode surgir dúvida sobre o que significa *local de direção efetiva*. A esse respeito, conforme se verificou historicamente no tópico 2.1.1, *supra*, embora o GT n. 2 tenha cogitado expressa previsão quanto à solução via acordo[820], essa referência foi retirada por se entender que seu uso seria raro[821]. Essa ausência, porém, não significa que não possa haver um procedimento amigável para solucionar o caso. Além de um procedimento amigável, em caráter geral, para dirimir dúvidas ou dificuldades na interpretação ou aplicação (procedimento amigável *interpretativo*), também é possível um procedimento amigável voltado a um caso concreto (procedimento amigável *individual*)[822].

---

[818] Sobre a controvérsia, cf. RICHELLE, Isabelle, Chapter 6: Place of Effective Management versus Residence, *in*: MAISTO, Guglielmo (Org.), **Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties**, Amsterdam: IBFD, 2017, v. 15, seç. 6.4.2.

[819] Com essa posição, cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 488; KOFLER, Georg, Article 8. Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport, *in*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.), **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**, 4. ed. The Netherlands: Kluwer Law International, 2015, v. I, p. 568–569.

[820] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Third Report on the concept of the Fiscal Domicile (on 16th September 1957). FC/WP2(57)2, p. 9 e 11.

[821] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3, p. 10.

[822] Em sentido semelhante, cf. FETT, **The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations**, seç. 10.3.2.1; ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 286.

É preciso aqui tomar cuidado com as conclusões que o emprego do *parallel treaties*[823] poderia gerar: ao contrapor o art. 4(3) de um ADT com regra de desempate prevendo, subsidiariamente, o procedimento amigável, poder-se-ia pensar, à primeira vista, que não seria possível recorrer ao mesmo instrumento de solução de controvérsia noutro ADT concluído pelo mesmo Estado que não contasse com tal disposição. Por exemplo, por mais que o art. 4(3) de diversos ADTs concluídos pelo Brasil [824] não antevejam expressamente a possibilidade de se valer de um procedimento amigável individual em caso de dúvidas acerca do local de direção efetiva, no art. 4(3) do ADT entre Brasil e Coreia do Sul (1989 e 2015), tal previsão é explícita[825]. No entanto, é evidente que também nos demais ADTs um procedimento amigável individual quanto ao desempate de pessoas jurídicas pode ser aplicado, já que satisfaz o requisito do art. 25(1) das Convenções Modelo[826]. A bem da verdade, uma previsão tal qual presente no ADT entre Brasil e Coreia do Sul (1989 e 2015) pode ser explicada por outras razões como de: estabelecer que as autoridades competentes estarão obrigadas (*shall settle*)[827] a resolver a dúvida; *ou* ainda assegurar a possibilidade de desembaraçar, subsidiariamente, o desempate sem se ater ao critério do local de direção efetiva, mas considerando outros elementos.

Dessa forma, independentemente de a análise ser bilateral ou plurilateral, em caso de dúvida quanto ao significado de *local de direção efetiva*, cabe procedimento amigável individual ou interpretativo.

Em segundo lugar, caso se siga a análise plurilateral de local de direção efetiva e se constate que ela se encontra num terceiro Estado, surge um problema diverso, pois a regra

---

[823] Sobre o uso dos *parallel treaties* na interpretação, cf. VOGEL, Double Tax Treaties and Their Interpretation, p. 42–44.

[824] Veja o art. 4(3) dos seguintes ADTs: ADT-Brasil e África do Sul (2003 e 2015); ADT-Brasil e Argentina (1982 e 2017); ADT-Brasil e Áustria (1975); ADT-Brasil e Bélgica (1972 e 2002); ADT-Brasil e Dinamarca (1974 e 2011); ADT-Brasil e Eslováquia e República Tcheca (1986); ADT-Brasil e Espanha (1974); ADT-Brasil e França (1972); ADT-Brasil e Hungria (1986); ADT-Brasil e Índia (1988 e 2013); ADT-Brasil e Israel (2002); ADT-Brasil e Itália (1978); ADT-Brasil e Luxemburgo (1978); ADT-Brasil e Noruega (1980 e 2014); ADT-Brasil e Países Baixos (1990); ADT-Brasil e Portugal (2000); ADT-Brasil e Rússia (2004); ADT-Brasil e Suécia (1975); ADT-Brasil e Suíça (2018); ADT-Brasil e Trinidad Tobago (2008); ADT-Brasil e Ucrânia (2002); ADT-Brasil e Venezuela (2005). Apesar de pequenas modificações, também adota, em linhas gerais, o local de direção efetiva sem subsidiariamente prever expressamente o uso do procedimento amigável, cf. art. 4(3) do: ADT-Brasil e China (1991); ADT-Brasil e Equador (1983).

[825] Na íntegra: "*3. Quando, em virtude do disposto no parágrafo 1, uma pessoa que não seja uma pessoa física for domiciliada em ambos os Estados Contratantes, será considerada domiciliada no Estado em que estiver situada sua sede de direção efetiva. Em caso de dúvida, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo*". Cf. ADT-Brasil e Coreia do Sul (1989 e 2015).

[826] Cf. tópico 3.2.2.1, *infra.*

[827] Cf. art. 4(3) do ADT-Brasil e Coreia do Sul (1989 e 2015). Versão em inglês obtida através de pesquisa no sítio https://concordia.itamaraty.gov.br/, realizada em 25 de setembro de 2021.

de desempate não dá uma solução[828]. Segundo ROBERT COUZIN, conquanto os Comentários da CM-OCDE nada falem a respeito, seria mais apropriado que fosse prevista a obrigação de as autoridades solucionarem a questão via procedimento amigável[829]. Para GUGLIELMO MAISTO E OUTROS, sequer precisaria haver uma previsão nesse sentido, pois seria óbvio que, se o teste do local de direção efetiva tenha falhado, deve-se seguir para o procedimento amigável[830]. De fato, é evidente que cabe um procedimento amigável num caso como esse. No entanto, embora não tenha dito, parece que a preocupação de COUZIN era de que, sem previsão a respeito, o procedimento amigável fosse visto como integrativo, *i.e.*, no sentido de eliminar uma bitributação não prevista anteriormente. Consequentemente, poderia surgir controvérsia sobre a necessidade ou não de autorização legislativa para torná-lo eficaz[831]. Por sua vez, se expressamente previsto, seria compreendido como última etapa de um teste subsequencial que, como no caso da regra de desempate das pessoas físicas, seria concebido como uma interpretação autêntica do ADT[832] para um caso concreto por buscar a conexão mais estreita, de modo a solucionar uma bitributação expressamente coberta pelo ADT. Portanto, caso se siga a análise plurilateral de local de direção efetiva e se constate que ele se encontra num terceiro Estado, eventual resolução via procedimento amigável poderia depender de autorização legislativa para ser eficaz.

Verifica-se, assim, que o consequente normativo dessa regra de desempate é marcado pela dúvida sobre se a análise de *local de direção efetiva* deve ser bilateral ou plurilateral. Ademais, em eventual dúvida sobre essa expressão, mesmo que historicamente a menção ao procedimento amigável tenha sido retirada, é evidente a possibilidade de procedimento amigável individual ou interpretativo. Por outro lado, adotado o exame plurilateral, pode surgir a controvérsia acerca da possibilidade de se tornar eficaz, sem autorização legislativa, um procedimento amigável que solucione uma bitributação não prevista anteriormente pelo ADT.

De qualquer forma, a maior dificuldade do consequente normativo dessa regra de desempate consiste em compreender o próprio significado de *local de direção efetiva*.

---

[828] Cf. OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 5.2.2.2.
[829] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.2.2.1.
[830] Cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 31.
[831] Cf. tópico 3.2.2.3, *infra*.
[832] Cf. tópico 3.3.2.1, *infra*.

2.4 O QUE SIGNIFICA LOCAL DE DIREÇÃO EFETIVA?

O surgimento de dúvida quanto ao significado de *local de direção efetiva* não se dá sem razão. Já no âmbito dos trabalhos da Liga das Nações e da OECE, as expressões que antecederam o *local de direção efetiva* foram definidas de maneira pouco clara, já que, por vezes, valiam-se das mesmas palavras ou de meros sinônimos[833]. Prova disso é que, nos relatórios da OECE, disseram expressamente que aqueles termos seriam ambíguos[834]. A mudança para *local de direção efetiva* tampouco foi acompanhada de maiores esclarecimentos sobre seu significado[835]. Por outro lado, é possível extrair dois elementos que estão presentes em seu conceito: a prevalência do exame factual e não dos meros documentos; e o foco na tomada de decisões. Desse modo, conquanto interpretação histórica a partir dos trabalhos da Liga das Nações e da OECE não permita chegar a nenhuma conclusão acerca de sua definição, traz dois elementos a compor o conceito de *local de direção efetiva*. Esse será o objeto do tópico 2.4.1.

Diante da ausência de definição, mantida nos Comentários da CM-OCDE de 1963[836] e da CM-ONU de 1980[837] até 2000[838], encontram-se cinco correntes principais.

A primeira dá prevalência ao local da pessoa mais sênior ou da diretoria. Embora devam ser considerados diversos fatores, ao final do dia, entende-se que, geralmente, é o nível corporativo mais alto da pessoa jurídica que importa, o qual possui funções supervisora e de controle sobre a execução. Essa foi a posição dos Comentários da CM-OCDE entre 2000 e 2008[839]. Quando houve a mudança da posição desses Comentários, a França passou

---

[833] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion. Doc. F212. C.368. M.115, 1925, p. 21; OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 1st October 1956). FC/WP2 (56)1, p. 5 e 7.

[834] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Second Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 23rd May, 1957). FC/WP2(57)1, p. 7.

[835] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3, p. 2.

[836] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 68–69.

[837] Cf. UN, **United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries**, p. 57.

[838] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, p. 57; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992, p. 64; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998, p. 67–68; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2000 (Full Version), p. 24 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 10 dos Comentários ao art. 4(3).

[839] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2000 (Full Version), para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005, para. 24 dos Comentários ao art. 4(3).

a fazer observações em relação a eles, no sentido de que entende *local de direção efetiva* como, principalmente, o local onde a pessoa ou grupo de pessoas (*e.g.*, diretoria ou conselho de administração) tome as decisões[840]. Esse entendimento também guarda respaldo histórico no conhecido Caso DE BEERS – *De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe*[841] –, cuja influência é bastante ressaltada[842]. Esse será o objeto do tópico 2.4.2.

Já a segunda corrente enxerga em *local de direção efetiva* o lugar da direção do dia a dia, independentemente de onde o poder de supervisão seja exercido. Nesse sentido, não só países-membros da OCDE como a Nova Zelândia (1977-2000)[843] já fizeram observações aos Comentários ao art. 4 das CM-OCDE, mas também países não-membros seguiram esse entendimento, a exemplo de: Argentina, a Ucrânia e o Vietnã (1998-2014)[844]; Armênia e Rússia (2008-2014)[845]; e Bulgária (2014)[846]. Esse será o objeto do tópico 2.4.3.

Por sua vez, a terceira corrente defende a análise de todos os fatos e circunstâncias para averiguar o local da tomada das principais decisões administrativas e comerciais, sem preferência à direção mais sênior ou do dia a dia. Essa foi, em essência, a posição dos

[840] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 26.3 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), para. 26.3 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), para. 26.3 dos Comentários ao art. 4(3).

[841] Para a decisão do Comitê de Apelação da Câmara dos Lordes, cf. REINO UNIDO, De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe (Surveyor of Taxes), 30 July 1906, UKHL 626, Tax Treaty Case Law IBFD. Já para a decisão do Tribunal de Apelação, cf. REINO UNIDO, De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe (Surveyor of Taxes), 17 April, 2 and 6 June 1905,2 KB 612.

[842] Sobre a relevância desse caso, cf. JONES, John F. Avery; HATTINGH, Johann, De Beers Consolidated Mines Ltd v. Howe (1906): Corporate Resident: An Early Attempt at European Harmonisation, *in*: COGAN, Dominic de; SNAPE, John (Orgs.), **Landmark Cases in Revenue Law**, Oxford: Hart, 2019, p. 67–90.

[843] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, para. 25 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992, para. 25 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998, para. 25 dos Comentários ao art. 4(3).

[844] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998, p. 280; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2000 (Full Version), p. 286; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, p. 317; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005, p. 349; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, p. 383; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), p. P(4)-3; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. P(4)-3.

[845] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, p. 383; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), p. P(4)-3; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. P(4)-3.

[846] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. P(4)-3.

Comentários da CM-ONU entre 2001 e 2017[847] e da CM-OCDE entre 2008 e 2017[848]. Inserida nela, encontra-se o papel do controle[849], pois decisões judiciais[850] e parte da doutrina aceitam a configuração do local de direção efetiva à luz das funções do sócio, a depender do caso concreto[851]. Esse será o objeto do tópico 2.4.4.

Por seu turno, a quarta corrente destaca como critério relevante a revelar o *local de direção efetiva* onde se conduz a principal atividade da entidade. Nessa linha, como país-membro da OCDE, já se posicionou a Itália (2000-2014)[852] e, na qualidade de país não-membro, a Índia (2008-2014)[853]. Esse será o objeto do tópico 2.4.5.

Por fim, a quinta corrente defende o conceito doméstico de *local de direção efetiva*. É nesse sentido que, entre 2008-2014, o Brasil se manifestou ao não corroborar a interpretação dada pelo parágrafo 24 dos Comentários da CM-OCDE de 2008, pois, para ele, a definição de *local de direção efetiva* seria um problema a ser solucionado pela legislação e pelas decisões judiciais domésticas[854]. Esse será o objeto do tópico 2.4.6.

---

[847] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 10 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 10 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 10 dos Comentários ao art. 4(3).

[848] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), para. 24 dos Comentários ao art. 4(3).

[849] Para a posição de que o controle deveria ser relevante no bojo da tributação de controladas, cf. OECD, Harmful Tax Competition, p. 60–61.

[850] Cf., *e.g.*, ITÁLIA, Corte Suprema di Cassazione, Civile Sent. Sez. 5, Num. 16.697, 18 aprile 2019, Tax Treaty Case Law IBFD.

[851] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 262–264.

[852] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2000 (Full Version), para. 25 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, para. 25 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005, para. 25 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 25 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), para. 25 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), para. 25 dos Comentários ao art. 4(3).

[853] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, p. 383; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), p. P(4)-3.

[854] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, p. 383; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), p. P(4)-3; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. P(4)-4.

2.4.1 Dos trabalhos da Liga das Nações e da OECE: a ausência de uma definição

Embora os trabalhos da Liga das Nações e da OECE tenham conduzido à adoção do *local de direção efetiva* na qualidade de critério de preferência na regra de desempate das pessoas jurídicas, não se encontra uma definição a seu respeito.

Por mais que diversos relatórios tenham destacado que ele não seria formal, conforme explicado no tópico 2.2.1, *supra*, pouco se discorreu sobre seu conceito. Apesar de se ter afirmado, por exemplo, nas minutas de convenções *plurilaterais* para evitar a bitributação, de 1931, que seu significado seria aquele exposto no relatório de 1925[855], este apenas disse que o centro efetivo é o local onde se situa "o 'cérebro', a direção e o controle do negócio"[856]. Assim, a definição é pouco clara, pois é bastante tautológica, já que se vale apenas de sinônimos.

Prova da falta de clareza encontra-se nos trabalhos da OECE, os quais reconhecidamente mencionam a ambiguidade das expressões.

Por exemplo, no primeiro relatório do GT n. 2, ao mencionar a CM-LN-Londres de 1946, o relatório destaca que o objetivo, lá, foi enfatizar a importância de se determinar a residência para fins do ADT considerando os *fatos* e não meramente o local de registro, já que a expressão *centro real de direção* seria ambígua, pois, no caso de uma companhia listada, poder-se-ia discutir que o referido centro seria a assembleia geral dos acionistas, a diretoria ou gerentes[857].

Conquanto se tenha recomendado o uso de uma expressão mais exata[858], o relatório seguinte, ao comentar a expressão *gerido e controlado*, adotada pela rede de ADTs do Reino Unido, reconheceu que essa locução não seria clara[859]. No entanto, disse que raramente haveria situações nas quais a sua imprecisão seria posta em xeque, como no caso em que a maioria das ações fossem detidas por pessoas num Estado, a diretoria ficasse em outro e a

---

[855] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report to the Council on the Work of the Third Session, Doc. C.415 M.171, 1931, p. 9, nota 1.
[856] LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion. Doc. F212. C.368. M.115, 1925, p. 21. Sobre a discussão à essa época, cf. JOGARAJAN, **Double Taxation and the League of Nations**, p. 114–116.
[857] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 1st October 1956). FC/WP2 (56)1, p. 5.
[858] Cf. *Ibid.*, p. 8.
[859] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Second Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 23rd May, 1957). FC/WP2(57)1, p. 7.

companhia fosse gerenciada num terceiro[860]. Nesse caso, o relatório sugeriu que a solução se desse mediante acordo entre os países[861].

Vale aqui a crítica de JOHN F. AVERY JONES, mencionada no tópico 2.2.3, *supra*, pois, ainda que o GT n. 2 pudesse ter consultado a delegação do Reino Unido[862] ou ainda ter recorrido ao relatório da Liga das Nações de 1932 para definir o que seria gerido e controlado, o qual deu ênfase ao papel dos diretores[863], não parece ter feito nem um nem outro. Prova do último é que, conquanto tivesse base para dar prevalência aos diretores (*i.e.*, o relatório de 1932), preferiu adotar expressão semelhante mesmo sem defini-la. Afinal, a falta de clareza não foi resolvida quando se mudou a expressão para local de direção efetiva (*place of effective management*)[864]. Simplesmente, o quarto relatório do GT n. 2 afirmou que, geralmente, dá-se preferência ao local onde a pessoa jurídica é dirigida, mas o termo adotado para tanto varia de um tratado para outro[865].

Tampouco o primeiro relatório do Comitê Fiscal da OEEC sobre a eliminação da bitributação, 1958, definiu *local de direção efetiva*, nos comentários ao dispositivo sobre domicílio fiscal[866]. Apenas disse que se atribui importância ao lugar em que é realmente dirigida[867]. Mesmo os ADTs concluídos à época que tentaram definir, no próprio ADT, conceituaram de maneira vaga. Por exemplo, no ADT entre Alemanha e França (1959)[868], o art. 2(1)(1)(5) define local de direção efetiva como o lugar onde se situa o centro de direção geral do negócio.

Diante dessas considerações, conquanto não se encontre, historicamente, uma definição de *local de direção efetiva*, é possível extrair dois elementos que a caracterizam.

O primeiro refere-se ao foco na tomada de decisões. Acompanhada da própria noção do significado de *direção*, mesmo dizendo que a expressão *local de direção efetiva* ou suas antecessoras são ambíguas, volta-se ao comando, a quem dirige a entidade. Ou seja, o

---

[860] Cf. *Ibid.*
[861] Cf. *Ibid.*
[862] Cf. JONES, 2008 OECD Model: Place of Effective Management - What One Can Learn from the History, p. 184.
[863] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Taxation of Foreign and National Enterprises, 1932, p. 159 e 168.
[864] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3, p. 2.
[865] Cf. *Ibid.*, p. 9.
[866] Cf. OEEC, First Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation, p. 35 e 58.
[867] Cf. *Ibid.*
[868] Cf. Convention entre la République Fédérale D'Allemagne et la République Française en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi qu'en matière de contributions des patentes et de contributions foncières (21 July 1959), Treaties IBFD.

importante é o lugar onde as decisões são tomadas e não onde elas possuem efeitos[869]. Nas palavras do relatório da Liga das Nações de 1925, é o "cérebro" do negócio[870]. Ao mesmo tempo, os sentidos possíveis levantados, por exemplo, pelo primeiro relatório do GT n. 2, foram a assembleia geral dos acionistas, a diretoria ou gerentes[871]. Todos esses são órgãos da entidade que possuem um papel de tomada de decisões. Portanto, verifica-se que, não obstante a ausência de definição, o sentido histórico de local de direção efetiva sempre pressupôs onde se dá a tomada de decisões da pessoa em questão; a dificuldade, porém, está em considerar quais órgãos.

Já o segundo elemento é a prevalência do exame factual e não somente dos documentos[872]. Associado ao termo *efetiva*, procura-se examinar o que realmente acontece, *i.e.*, qual direção é a predominante[873], muito embora se reconheça a ambiguidade da expressão *local de direção efetiva* ou de suas antecessoras[874]. Nessa linha, o primeiro relatório do GT n. 2 enfatiza a relevância de se determinar a residência para fins do ADT considerando os *fatos*[875]. Apesar de a contraposição ali feita ter sido com o local de registro, o primeiro relatório do Comitê Fiscal da OEEC sobre a eliminação da bitributação, em 1958, conferiu importância ao lugar em que a pessoa é *realmente* dirigida[876]. Assim, constata-se que, embora ausente definição de *local de direção efetiva*, seu sentido histórico de local de direção efetiva pressupõe uma análise factual, *i.e.*, do que realmente acontece.

Portanto, no âmbito dos trabalhos da Liga das Nações e da OECE, pouco se discorreu sobre o conceito de *local de direção efetiva* e das expressões que a precederam. Quando isso foi feito, deu-se de maneira tautológica ou genérica, ou, ainda, houve o reconhecimento da sua ambiguidade. Contudo, é possível extrair dois elementos que o sentido histórico de *local de direção efetiva* pressupõe: o foco na tomada de decisões; e a análise factual.

---

[869] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 262. Em sentido parecido, cf. LIPNIEWICZ, Place of Effective Management in the Digital Economy, p. 602.
[870] LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion. Doc. F212. C.368. M.115, 1925, p. 21.
[871] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 1st October 1956). FC/WP2 (56)1, p. 5.
[872] Apesar de não voltado ao exame histórico, mas no mesmo sentido, cf., *e.g.*, ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 284.
[873] Cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 32.
[874] Em linha semelhante, cf. BURGSTALLER; HASLINGER, Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule - Concept, Developments and Prospects, p. 380.
[875] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 1st October 1956). FC/WP2 (56)1, p. 5.
[876] Cf. OEEC, First Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation, p. 35 e 58.

O mesmo laconismo quanto à definição de *local de direção efetiva* foi mantido nos Comentários da CM-OCDE de 1963[877] e da CM-ONU de 1980[878] até 2000[879], podendo-se, neles, destacar, porém, a ênfase na análise factual, pois a preocupação manifestada não se deu propriamente com o que se formalmente diz, mas com o que realmente acontece, *i.e.*, atribuiu-se importância ao lugar em que a pessoa jurídica é dirigida de fato. Essa relevância à análise factual perdurou, inclusive, até a modificação do art. 4(3) em 2017, seja nos Comentários da CM-OCDE[880], seja nos Comentários da CM-ONU[881].

Feito exame histórico, à luz dos trabalhos da Liga das Nações e da OECE, pode-se adentrar as correntes principais sobre o conceito de *local de direção efetiva*. Conforme se verá, existem duas correntes que dão preferência a um nível ou forma de direção: o local da pessoa mais sênior ou da diretoria; e o local da direção do dia a dia. Por sua vez, a terceira corrente parte para uma análise do local da tomada das principais decisões administrativas e comerciais, podendo considerar, inclusive, o papel dos sócios, mas sem qualquer preferência. Já as duas últimas correntes escapam, ao menos à primeira vista, de qualquer consideração nesse sentido. Enquanto a quarta corrente foca também no local da condução do principal negócio, a última simplesmente defende a remissão à aplicação do conceito doméstico. Passa-se, assim, ao exame de cada uma delas.

---

[877] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 68–69.

[878] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 57.

[879] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, p. 57; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992, p. 64; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998, p. 67–68; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2000 (Full Version), p. 24 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 10 dos Comentários ao art. 4(3).

[880] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, para. 22 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992, para. 21 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998, para. 22 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2000 (Full Version), para. 22 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, para. 22 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005, para. 22 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 22 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), para. 22 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), para. 22 dos Comentários ao art. 4(3).

[881] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 57; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 8 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 8 dos Comentários ao art. 4(3).

2.4.2 Do local da pessoa ou grupo de pessoas mais sêniores (e.g. diretoria)

A ênfase no local da pessoa mais sênior ou da diretoria encontra respaldo histórico no Caso DE BEERS. Embora vários países adotem o local de direção efetiva como teste doméstico de residência das pessoas jurídicas[882], a importância da expressão costuma ser atrelada ao desenvolvimento jurisprudencial britânico. E, mesmo que o objeto do Caso DE BEERS seja voltado à caracterização de residência para fins domésticos no Reino Unido, ele é usualmente tido como *leading case* do significado de local de direção efetiva no âmbito dos tratados[883]. Por isso, sua análise será feita anteriormente (2.4.2.1) a do desenvolvimento que se deu, tempos depois, no bojo dos próprios ADTs (2.4.2.2).

2.4.2.1 Do Caso DE BEERS

Mesmo antes de qualquer ADT concluído pelo Reino Unido, houve o Caso DE BEERS[884], cuja dúvida era basicamente se, para fins domésticos, a empresa mineradora de diamantes, *De Beers Consolidated Mines*, poderia ser caracterizada como residente no Reino Unido e, por consequência, sujeitar-se-ia à tributação da renda como tal.

Constituída e registrada na África do Sul, a empresa tinha sua sede social na cidade de Kimberley, onde ainda eram realizadas as assembleias de acionistas. Também era na África do Sul que a empresa possuía minas de diamantes que explorava. Contudo, além de a empresa ter um escritório em Londres, realizava lá a venda de diamantes para um sindicato de comerciantes, também localizado em Londres, responsável pelo controle do comércio dessas mercadorias. Por consequência, os contratos de venda eram todos negociados em Londres, porém a sua execução, *i.e.*, a entrega dos diamantes, era feita em Kimberley. Por sua vez, o controle da empresa pertencia a três diretores vitalícios e dezesseis diretores ordinários, sendo que dois dos primeiros e nove dos últimos residiam no Reino Unido, ao

---

[882] Cf. JONES *et al*, The Origins of Concepts and Expressions used in the OECD Model and their adoption by States, p. 232; PLESSIS, Izelle du, 'Place of Effective Management': Finding Guidelines in Case Law, **Intertax**, v. 48, n. 2, p. 195–217, 2020, p. 195.

[883] Sobre a importância desse caso, cf. JONES; HATTINGH, De Beers Consolidated Mines Ltd v. Howe (1906): Corporate Resident: An Early Attempt at European Harmonisation; OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a tie breaker rule, para. 20; PLESSIS, 'Place of Effective Management': Finding Guidelines in Case Law, p. 195.

[884] Para a decisão do Comitê de Apelação da Câmara dos Lordes, cf. REINO UNIDO, De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe (Surveyor of Taxes), 30 July 1906, UKHL 626, Tax Treaty Case Law IBFD. Já para a decisão do Tribunal de Apelação, cf. REINO UNIDO, De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe (Surveyor of Taxes), 17 April, 2 and 6 June 1905,2 KB 612.

passo que o presidente e seis diretores ordinários residiam na África do Sul. Havia reuniões dos diretores semanalmente, tanto em Londres quanto em Kimberley. Entretanto, sempre havia mais diretores em Londres e, de acordo com o estatuto, ao menos quatro dos diretores tinham que residir nessa cidade. Ademais, o presidente comparecia a diversas reuniões em Londres, especialmente, quando operações importantes eram conduzidas ou quando se debatiam as políticas da empresa. E, se a maioria dos diretores estivesse presente na reunião e tomasse uma decisão, o que usualmente ocorria em Londres, então ela não poderia ser revertida pela minoria[885].

Diante desses fatos, a última instância da época, o antigo Comitê de Apelação da Câmara dos Lordes, concordou com a decisão do Tribunal de Apelação, a qual havia corroborado a decisão de primeira instância. Para concluir que a *De Beers Consolidated Mines* era residente no Reino Unido, analisou-se a caracterização da residência tendo em vista onde os negócios da empresa eram realmente realizados, o que, para o antigo Comitê de Apelação da Câmara dos Lordes, seria onde ficava o centro de direção e controle da empresa[886]. Para esse Comitê, a empresa era residente no Reino Unido porque lá era onde: a maioria dos diretores, vitalícios e ordinários, residia; as principais reuniões dos diretores ocorriam; e onde as decisões mais relevantes eram tomadas, como a negociação dos contratos e as políticas negociais e de governança da empresa.

À luz da decisão, três elementos se destacam.

Em primeiro lugar, percebe-se que a decisão foi bastante pautada na análise fática, *i.e.*, no que realmente ocorre e não só nos documentos da empresa[887]. Embora estes tenham sido considerados, voltou-se propriamente a um exame dos fatos para se descobrir onde efetivamente estava o centro de direção e controle da empresa.

Em segundo lugar, para saber onde estaria o centro de direção e controle da empresa, partiu-se de uma análise do local de tomada de decisões mais relevantes. Ou seja, o foco se

---

[885] Os fatos são descritos com maior profundidade, especialmente, na decisão do Tribunal de Apelação, cf. REINO UNIDO, De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe (Surveyor of Taxes), 17 April, 2 and 6 June 1905,2 KB 612. Para informações fáticas para além do relatado pelas decisões e ainda conflitantes com algumas delas, cf. JONES; HATTINGH, De Beers Consolidated Mines Ltd v. Howe (1906): Corporate Resident: An Early Attempt at European Harmonisation.

[886] Para a explicação de que, na época, a legislação não possuía definição de residência, a qual cabia para os tribunais, cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 2.2; JONES; HATTINGH, De Beers Consolidated Mines Ltd v. Howe (1906): Corporate Resident: An Early Attempt at European Harmonisation, seç. IV.

[887] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 2.2.2.6; BURGSTALLER; HASLINGER, Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule - Concept, Developments and Prospects, p. 377; PLESSIS, 'Place of Effective Management': Finding Guidelines in Case Law, p. 214.

deu em saber onde, por exemplo, foram deliberadas a negociação dos contratos e as políticas negociais e de governança da empresa.

Em terceiro lugar, esse local de tomada de decisões foi considerado a partir do papel dos diretores. Ao examinar onde os negócios da empresa são realmente realizados, partiu-se da análise da direção e controle da empresa, a qual recaiu basicamente no papel dos diretores. Além da residência destes, foram consideradas onde ocorreram suas principais reuniões, bem como onde foram tomadas as decisões mais importantes[888]. Se, de um lado, explicam JOHN AVERY JONES e JOHANN HATTINGH, que a expressão *direção e controle* já havia sido associada ao papel dos diretores em decisões anteriores do Comitê de Apelação da Câmara dos Lordes[889], de outro, segundo ROBERT COUZIN, essa aproximação se justificaria à luz da legislação corporativa britânica, na qual a diretoria é encarregada justamente da direção e controle dos negócios da empresa[890].

Portanto, verifica-se que os dois primeiros elementos se aproximam bastante do que se encontrou, historicamente, à luz dos trabalhos da Liga das Nações e da OECE. Saber o *local de direção efetiva* (ou o centro de direção e controle) depende de um exame voltado à tomada de decisões da pessoa jurídica a partir de uma análise factual. Contudo, diferentemente desses trabalhos que foram inconclusivos, a razão de decidir do Caso DE BEERS deu ênfase ao papel da diretoria, pois, sob a perspectiva do sistema jurídico britânico e que aparentemente se refletiu no caso, as decisões mais relevantes são tomadas por tal órgão.

De maneira semelhante, além dos Comentários da CM-OCDE entre 2000 e 2008[891], há países que sustentam esse entendimento (*e.g.*, França e Países Baixos) [892].

---

[888] Sobre esse ponto, cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 8.

[889] Cf. JONES; HATTINGH, De Beers Consolidated Mines Ltd v. Howe (1906): Corporate Resident: An Early Attempt at European Harmonisation, seç. IV.

[890] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 2.2.2.5.

[891] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2000 (Full Version), para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005, para. 24 dos Comentários ao art. 4(3).

[892] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 26.3 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), para. 26.3 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), para. 26.3 dos Comentários ao art. 4(3). Para a posição de que a manifestação da França é incongruente, cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 30. Para a demonstração de que os Países Baixos seguem entendimento similar, cf. BURGERS, I. J. J., Some Thoughts on Further Refinement of the Concept of Place of Effective Management for Tax Treaty Purposes, **Intertax**, v. 35, n. 6/7, p. 378–386, 2007, p. 379–382; KEMMEREN, Netherlands: Place where a company is managed and controlled in order to determine the tax treaty residence, seç. 3.

2.4.2.2 Da preferência a pessoa ou grupo de pessoas mais sêniores (e.g. diretoria)

Em 2000, foi incluído o parágrafo 24 nos Comentários da CM-OCDE que perdurou até 2008[893], segundo o qual o local de direção seria onde são tomadas as principais decisões comerciais e de gestão necessárias para a condução do negócio da pessoa em questão. Embora esse mesmo parágrafo enfatize que nenhuma regra definitiva possa ser dada, pois todos os fatos e circunstâncias devem ser considerados para se determinar o local de direção efetiva, ele diz que, normalmente, o local de direção efetiva se situa onde a pessoa ou grupo de pessoas (*e.g.*, diretoria) tome as decisões, *i.e.*, é o lugar em que são estabelecidas as ações a serem tomadas pela entidade. Portanto, verifica-se que se deu certa preferência ao local da pessoa mais sênior como a diretoria[894].

Ao mesmo tempo, percebe-se que essa posição mantém o exame factual[895], bem como a análise da tomada de decisões mais importantes, em linha, assim, com o que se extraiu do exame histórico, conforme demonstrado no tópico 2.4.1, *supra*. A diferença foi em expressamente conferir preferência ao local da pessoa mais sênior ou da diretoria. Dessa forma, assim como no Caso DE BEERS, essa posição considera três elementos: (*i*) análise factual, (*ii*) foco na tomada de decisões mais relevantes e (*iii*) relevância ao local da pessoa ou grupo de pessoas mais sêniores como a diretoria[896]. A diferença em relação ao Caso DE BEERS é que, consoante dispõe o referido parágrafo 24 dos Comentários da CM-OCDE, cogita-se a situação em que outras pessoas que não os diretores possam ser responsáveis pela tomada das decisões mais relevantes, mas ainda há o foco no nível mais alto[897].

A essa posição, também se filiou expressamente a França, pois, com a modificação desse parágrafo em 2008 – a qual será tratada no tópico 2.4.4, *infra* –, ela se manifestou em contraposição ao entendimento de se analisarem todas as circunstâncias sem preferências,

[893] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2000 (Full Version), para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005, para. 24 dos Comentários ao art. 4(3).
[894] No mesmo sentido, cf. OBUOFORIBO, Chapter 10: Residence, seç. 10.5.2.2; OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 5.2.2.2.1.
[895] Na mesma linha, cf. OGUTTU, Resolving double taxation, p. 83.
[896] Sem comparar ao Caso DE BEERS, mas no mesmo sentido, cf. OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a tie breaker rule, para. 10, 13 e 32.
[897] Em sentido semelhante, cf. *Ibid*., para. 32; OGUTTU, Resolving double taxation, p. 83.

uma vez que, para ela, haveria uma predominância do local onde a pessoa ou grupo de pessoas (*e.g.*, diretoria ou conselho de administração) tome as decisões[898].

Nesse sentido, embora não especificamente sobre dispositivo equivalente ao art. 4(3) das Convenções Modelo, mas acerca do art. 15(3), há o chamado "Caso PAUPARDIN", decidido pelo Conselho de Estado Francês (*Conseil d'État*), sob o n. 323.593[899]. Nele, o problema estava em saber onde ficava o local de direção efetiva, no âmbito do ADT entre a França e a Nova Zelândia (1979)[900], da empresa empregadora do Sr. Paupardin, residente na França, a fim de se aplicar ou não o art. 15(3) de tal tratado. Na qualidade de capitão de navios petroleiros, o Sr. Paupardin recebia seus salários de uma empresa residente na Nova Zelândia, *Maritime Resource Managament Ltd.* (MRM), que atuava como uma empresa de recrutamento e gerenciamento de tripulações em nome da *Maritime Multi-Resource Managament Ltd.* (MMRM), registrada no pequeno país chamado Vanuatu.

Embora tenha o contribuinte alegado que a MRM deveria ser considerada a empresa empregadora, decidiu-se analisar o local de direção efetiva da MMRM. Contudo, o Tribunal investigou se, em razão do exercício de determinadas funções como o recrutamento e gerenciamento pela MRM, poder-se-ia dizer que o local de direção efetiva da MMRM estaria na Nova Zelândia, o que impediria a tributação dos salários do Sr. Paupardin pela França. Para o contribuinte, dado que ele recebia, além dos salários, instruções da MRM, o local de direção efetiva estaria na Nova Zelândia porque seria lá que haveria a condução das operações do dia a dia. No entanto, sem qualquer referência aos Comentários das Convenções Modelo, à posição da França ou à legislação doméstica francesa, o Tribunal decidiu que local de direção efetiva se situaria onde as pessoas com as funções mais elevadas tomassem as decisões estratégicas que determinam a condução dos negócios da empresa em questão. Por isso, ainda que a MRM fosse designada como administradora em alguns documentos relativos à MMRM e exercesse a função de recrutamento e gestão das equipes,

---

[898] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 26.3 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), para. 26.3 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), para. 26.3 dos Comentários ao art. 4(3). Para a posição de que a manifestação da França é incongruente, cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 30. Para a demonstração de que os Países Baixos seguem entendimento similar, cf. BURGERS, Some Thoughts on Further Refinement of the Concept of Place of Effective Management for Tax Treaty Purposes, p. 379–382; KEMMEREN, Netherlands: Place where a company is managed and controlled in order to determine the tax treaty residence, seç. 3.

[899] Cf. FRANÇA, Conseil d'État, Caso n. 323.592, 16 avril 2012, Tax Treaty Case Law IBFD.

[900] Cf. Convention between the Government of New Zealand and the Government of the French Republic for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (30 November 1979), Treaties IBFD.

não se poderia concluir que as decisões estratégicas fossem tomadas na Nova Zelândia. Ainda sobre o conceito de *local de direção efetiva*, não se poderia invocar uma reserva de interpretação da Nova Zelândia para considerar a direção do dia a dia, uma vez que ela não havia sido formalmente feita no momento da conclusão do referido ADT[901].

Dessa forma, verifica-se que, mesmo sem fazer referência aos Comentários da CM-OCDE (antes da mudança de 2008) ou à posição da França, o Caso PAUPARDIN configura um exemplo da posição de se analisar o local da pessoa ou grupo de pessoas mais sêniores, pois se entendeu que são elas que tomam as decisões estratégicas do objeto da entidade, ou seja, são elas que realizam as funções mais elevadas. Em outras palavras, o local de direção efetiva da entidade extrai-se pela condução estratégica dos seus negócios, a qual se pressupõe que é praticada pelo nível corporativo mais alto, que é usualmente a diretoria[902].

Embora interpretar *local de direção efetiva* com ênfase no lugar da pessoa ou grupo de pessoas mais sêniores possua respaldo no Caso DE BEERS, bem como nos Comentários da CM-OCDE entre 2000 e 2008, em decisões judiciais como no Caso PAUPARDIN e na doutrina[903], costuma-se levantar objeções de três ordens contra essa posição.

Em primeiro lugar, esse sentido não concebe a existência de entidades que não possuam propriamente uma direção hierarquizada, mas unidades que se autogerenciam, conforme se dá em estruturas empresariais colaborativas[904].

Em segundo lugar, mesmo que haja essa direção hierarquizada, pode ser que o papel da pessoa considerada, formalmente, mais sênior não passe de ratificar, ou melhor "carimbar", decisões já tomadas por outras pessoas[905].

Em terceiro lugar, há situações em que não é possível chegar a um resultado, como nos casos em que as reuniões sejam virtuais[906]. Ou seja, ainda que se aceite a preferência ao papel da pessoa ou grupo de pessoas mais sêniores, a tomada de decisões pode ser

---

[901] Para maiores considerações sobre esse caso, cf. MARTIN, Philippe, France: The Paupardin Case, *in*: LANG, Michael *et al* (Orgs.), **Tax Treaty Case Law around the Globe 2013**, Amsterdam: IBFD, 2013; GOOIJER, **Tax Treaty Residence of Entities**, p. 191–192.

[902] Cf. OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a tie breaker rule, para. 32; OBUOFORIBO, Chapter 10: Residence, seç. 10.5.2.2.

[903] Cf., *e.g.*, XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 264.

[904] Cf. OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a tie breaker rule, para. 34; HINNEKENS, L., Revised OECD-TAG Definition of Place of Effective Management in Treaty Tie-Breaker Rule, **Intertax**, v. 31, n. 10, p. 314–319, 2003, p. 315.

[905] Cf. RUSSO, Raffaele, The 2008 OECD Model: An Overview, **Bulletin for International Taxation**, v. 48, n. 9, p. 459–466, 2008, p. 459.

[906] Cf. OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a tie breaker rule, para. 34 e 35; HINNEKENS, Revised OECD-TAG Definition of Place of Effective Management in Treaty Tie-Breaker Rule, p. 315; OGUTTU, Resolving double taxation, p. 87–91.

essencialmente virtual, o que tornaria impraticável a adoção desse sentido. Ressalta-se que, embora o uso de tecnologia acirre situações como essas, esse entrave já era encontrado em negócios "tradicionais" [907]. Basta, por exemplo, pensar nos casos em que os responsáveis pela direção estão em constante movimento por conta das várias operações espalhadas pelo mundo[908].

Em face de tais considerações, há posição diversa, no sentido de que *local de direção efetiva* significa lugar da direção do dia a dia (*day-to-day management*). Essa noção, porém, não costuma ser definida de maneira clara[909]. Por exemplo, ALBERTO XAVIER defende que o local de direção efetiva é o "topo da pirâmide gerencial", pois é ele que exerceria as funções essenciais da entidade, diferentemente dos meros atos de gestão do dia a dia[910]. Ou seja, quem desenvolvesse a atividade do dia a dia, ainda que de gestão, não revelaria a direção efetiva. Por outro lado, JOHN AVERY JONES E OUTROS dizem que, na prática, os países que adotam a direção do dia a dia acabam focados na direção executiva, o que, ainda assim, seria uma visão do local da pessoa ou grupos de pessoas mais sêniores[911]. Em linha semelhante, ROLAND ISMER e KATHARINA RIEMER explicitam que o local da direção do dia a dia também consideraria onde as funções dos executivos mais sêniores seriam realizadas[912].

Mesmo que seu sentido não seja cristalino, fato é que existe uma corrente que diz adotar o local da direção (ou atividade) do dia a dia, independentemente de onde o poder de supervisão seja exercido.

2.4.3 Do local da direção do dia a dia

Mesmo antes de Comentários ao art. 4 da Convenção Modelo da OCDE inserirem alguma diretriz acerca do que significaria *local de direção efetiva*, a Nova Zelândia (1977-2000)[913] observava que o importante seria o lugar da "direção prática do dia a dia",

---

[907] Cf. OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a tie breaker rule, para. 41.
[908] Cf. *Ibid*., para. 43.
[909] Para considerações sobre a confusão acerca do local da direção do dia a dia, cf. BURGERS, Some Thoughts on Further Refinement of the Concept of Place of Effective Management for Tax Treaty Purposes, p. 385.
[910] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 264.
[911] Cf. JONES *et al*, The Origins of Concepts and Expressions used in the OECD Model and their adoption by States, p. 232–233. Para um exame de direito comparado sobre isso, cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 11.
[912] Cf. ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 285.
[913] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, para. 25 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992,

independentemente de onde o poder de supervisão fosse exercido[914]. No mesmo sentido, países não-membros seguiram esse entendimento, a exemplo de: Argentina, a Ucrânia e o Vietnã (1998-2014)[915]; Armênia e Rússia[916] (2008-2014)[917]; e Bulgária (2014)[918].

Esse critério foi adotado pelo chamado "Caso DOLCE & GABANNA", julgado pelo Supremo Tribunal de Cassação da Itália (*Corte Suprema di Cassazione*)[919], nas decisões sob o n. 33.234 e 33.235. Nesse caso, a discussão envolvia onde estaria o local de direção efetiva da empresa GADO, do grupo Dolce & Gabanna, no âmbito do ADT entre Itália e Luxemburgo (1981)[920]. Constituída em Luxemburgo, a GADO detinha os direitos de propriedade intelectual das marcas do grupo e, por isso, recebia royalties pagos pela matriz, Dolce & Gabanna, residente na Itália.

De acordo com as autoridades fiscais italianas, a criação da GADO em Luxemburgo seria artificial, uma vez que seu centro de decisão permaneceria na sede social da Dolce & Gabanna na Itália e faltaria atividade substantiva em Luxemburgo, como estrutura administrativa, tanto que, em 2006, contava apenas com um funcionário com funções de secretaria. Segundo o fisco italiano, o objetivo da reorganização societária era somente se beneficiar da limitação do tributo retido na fonte, bem como de um regime fiscal privilegiado em Luxemburgo. Por isso, sustentou que a GADO seria residente na Itália, já que a lei doméstica adota como um dos critérios a sede de administração.

Após perder na primeira e na segunda instância, o contribuinte recorreu perante o Supremo Tribunal de Cassação. Ao discorrer que o critério *local de direção efetiva* presente no art. 4(3) do ADT entre Itália e Luxemburgo (1981) seria equivalente à sede de administração (*sede dell'amministrazione*) da lei doméstica italiana, o Tribunal apresentou

---

para. 25 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998, para. 25 dos Comentários ao art. 4(3).

914 Sobre a posição da Nova Zelândia, cf. RIVIER, General Report, p. 69.

915 Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998, p. 280; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2000 (Full Version), p. 286; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, p. 317; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005, p. 349; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, p. 383; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), p. P(4)-3; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. P(4)-3.

916 Sobre a visão russa, afirmando que existe uma mistura entre direção estratégica e do dia a dia, cf. KILINKAROVA, Elena *et al*, Chapter 20: Russia, *in*: TRAVERSA, Edoardo (Org.), **Corporate Tax Residence and Mobility**, Amsterdam: IBFD, 2018, v. 16.

917 Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, p. 383; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), p. P(4)-3; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. P(4)-3.

918 Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. P(4)-3.

919 Cf. ITÁLIA, Corte Suprema di Cassazione, Civile Sent. Sez. 5, Num. 33.234 e 33.235, 12 novembre 2018.

920 Cf. Convention between Luxembourg and Italy for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and capital and the prevention of tax fraud and evasion (3 June 1981), Treaties IBFD.

diversos elementos que poderiam ser levados em conta. Daí relatou que a decisão recorrida tinha se baseado em e-mails entre a GADO e a Dolce & Gabanna, nos quais estaria claro que a primeira (subsidiária) atuaria conforme as diretrizes recebidas da última (matriz) e que, com isso, a direção do mais alto nível da GADO, estaria, de fato, na Itália. No entanto, com fundamento em precedente segundo o qual as sociedades investidas não perdem sua autonomia jurídico-patrimonial por observarem diretrizes da matriz, o Supremo Tribunal de Cassação da Itália corroborou o argumento do contribuinte no sentido de que a dita decisão apenas considerou, apressadamente, que o nível mais alto de direção da GADO atuaria na Itália, mas sem se ater à atividade do dia a dia desenvolvida em Luxemburgo, a qual reside, por exemplo, nas respostas dos e-mails para a matriz. Assim, concluiu que o local de direção efetiva da GADO estaria em Luxemburgo por conta da atividade do dia a dia lá realizada.

Ao concordar com o contribuinte, na prática, o Tribunal acabou afastando a residência da GADO na Itália e, por consequência, a dupla residência. Contudo, vale a correspondência vista entre o critério doméstico e aquele presente no art. 4(3) do ADT com Luxemburgo, juntamente com ênfase na atividade do dia a dia.

Portanto, em contraposição ao local da pessoa mais sênior ou grupo de pessoas mais sêniores, surgiu a corrente da direção do dia a dia, a qual possui respaldo de alguns países e de decisões judiciais como o Caso DOLCE & GABANNA.

No entanto, o afastamento do local da pessoa mais sênior ou grupo de pessoas mais sêniores em favor da direção do dia a dia pode ser de difícil determinação nos casos em que a estrutura de uma multinacional esteja espalhada em vários países[921]. Basta pensar, por exemplo, na situação em que uma pessoa jurídica possua filiais em vários países e, em todos eles, alguém fica responsável pela condução do negócio local – respondendo os e-mails, nos termos do Caso DOLCE & GABANNA. Nessa hipótese, por mais que claramente se possa afirmar onde se encontra o local da pessoa mais sênior ou grupo de pessoas mais sêniores (matriz), o critério do local da direção do dia a dia não seria determinável.

Diante da dualidade entre aqueles que defendem a preferência pelo local da pessoa ou grupo de pessoas mais sêniores e os outros que sustentam o local da direção do dia a dia, preferiu-se adotar uma posição de que não há preferência, segundo a qual devem ser analisados todos os fatos e circunstâncias para averiguar o local da tomada das principais decisões administrativas e comerciais. É essa a terceira corrente de que se passa a tratar.

[921] Cf. ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 285.

2.4.4 Do local da tomada das principais decisões administrativas e comerciais

Tanto os Comentários da CM-ONU, de 2001 até 2017[922], quanto os Comentários da CM-OCDE, de 2008 até 2017[923], defendiam um exame de todas as circunstâncias para a definição do local de direção efetiva, sem qualquer preferência à diretoria ou à direção do dia a dia.

Em contraposição aos Comentários da CM-OCDE de 2000 que indicavam a preferência ao local da pessoa ou grupo de pessoas mais sêniores[924], desde 2001, os Comentários da CM-ONU seguiram caminho diverso[925]. Nos termos do parágrafo 10 dos Comentários da CM-ONU de 2001-2011[926], há quatro elementos *exemplificativos* a serem considerados: (*i*) onde a entidade é realmente administrada e controlada; (*ii*) onde se dá a tomada de decisão do mais alto nível corporativo acerca das políticas essenciais à administração da entidade; (*iii*) o local, sob a perspectiva econômica e funcional, que desempenha um papel importante na gestão da entidade; e (*iv*) o local onde se encontram os livros contábeis mais relevantes.

Em linha semelhante, em 2008, os Comentários da CM-OCDE em relação ao art. 4(3) foram modificados, não havendo mais uma preferência ao grupo mais sênior[927]. Embora deixe expresso que todos os fatos e circunstâncias deverão ser considerados, o parágrafo 24 dos Comentários da CM-OCDE de 2008-2014[928] mantém o foco no local onde são tomadas

---

[922] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 10 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 10 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 10 dos Comentários ao art. 4(3).

[923] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), para. 24 dos Comentários ao art. 4(3).

[924] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2000 (Full Version), para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005, para. 24 dos Comentários ao art. 4(3).

[925] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 10 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 10 dos Comentários ao art. 4(3).

[926] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 10 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 10 dos Comentários ao art. 4(3).

[927] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 24 dos Comentários ao art. 4(3).

[928] Cf. *Ibid*.; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), para. 24 dos Comentários ao art. 4(3).

as principais decisões comerciais e de gestão necessárias para a condução do negócio da pessoa.

Ao comparar os Comentários da CM-ONU com os da CM-OCDE, nota-se que, em essência, ambos se voltam à tomada de decisões mais importantes, mas dois elementos exemplificativos dos primeiros podem ser interpretados, à primeira vista, de maneira desvinculada disso. Esse é o caso da localização dos livros contábeis mais relevante, bem como da análise funcional e econômica do local na gestão da entidade. No entanto, esses dois elementos não se sustentam sozinhos, mas apenas acompanhados de outros.

De um lado, interpretar que a mera *localização dos livros contábeis mais relevantes* seja apta a configurar o *local de direção efetiva* vai contra a própria literalidade da expressão, uma vez que não revela, em si, um ato de administração. Não há dúvidas de que a presença de livros contábeis importantes possa indicar, por exemplo, que o acesso a eles é dado apenas a pessoas responsáveis pela tomada de decisões da entidade. Tampouco se questiona que sua presença é primordial para a fiscalização[929]. Contudo, fora a possibilidade de serem todos digitais, esse elemento, sozinho, poderia ser mais transferível que a própria sede ou mais sujeito a planejamento que o local de registro, o que não se entendeu privilegiar historicamente. Por sua vez, pode ele servir como indicação de que, dentre dois locais de direção, um é o predominante. Portanto, verifica-se que, desacompanhado de outros elementos que revelem uma tomada de decisões, o local dos livros contábeis mais relevantes não é apto a configurar o local de direção efetiva; mas somado a um vínculo pessoal, ele pode indicar uma conexão mais estreita.

De outro lado, a *análise funcional e econômica do local na gestão da entidade* não implica o exame de qualquer negócio realizado, pois, fosse assim, estar-se-ia cogitando critério real e não propriamente pessoal. Conforme se verificou no tópico 2.1.1.2, *supra*, o local de direção efetiva (e expressões que a antecederam) revela uma conexão pessoal, uma vez que ela foi concebida como critério de determinação da residência antes mesmo de se ter uma regra de desempate. Em outras palavras, a própria determinação direta da residência já buscava atribuir a residência para fins do tratado com base num critério pessoal material. Diante disso, o foco nesse elemento está na palavra *gestão*, o que necessariamente conduz a um exame funcional e econômico da *gestão* realizada em determinado local. Assim,

[929] Para caso em que se reverteu o domicílio na acepção ampla com base no §2º do art. 127 do CTN, cf. BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Recurso Especial nº 1.137.236/SC. Embora sem mencioná-la, mas com raciocínio abstrato parecido com a decisão, cf. REQUIÃO, **Curso de direito comercial**, p. 345.

constata-se que, sendo interpretado à luz de uma conexão pessoal, esse elemento é apto a configurar o local de direção efetiva, pois está vinculado à tomada de decisões.

Exemplo da adoção dessa corrente se deu no chamado Caso FINGEN, julgado pelo Supremo Tribunal de Cassação da Itália (*Corte Suprema di Cassazione*)[930], sob o n. 16.697. Entre 1999 e 2002, o grupo Fingen constituiu três subsidiárias nos Países Baixos, mas que, segundo o fisco italiano, seriam residentes na Itália e deveriam ser tributadas como tais, já que as respectivas estruturas administrativas e os locais de direção estariam lá situados e não na sede social em Amsterdam. Conquanto tenha ganhado na primeira instância, o contribuinte perdeu na segunda, o que o fez recorrer perante o Supremo Tribunal de Cassação italiano, com base em vinte e dois motivos. Dentre eles, destaca-se o sétimo motivo, pautado na violação do ADT entre Itália e os Países Baixos (1990)[931] por conta do art. 4.

Ao decidir sobre a questão, o Tribunal afirmou que o critério doméstico da sede de administração para tratar as sociedades como residentes seria "substancialmente equivalente" ao critério do local de direção efetiva presente no referido ADT. A noção desses conceitos, dessa forma, corresponderia ao local da atividade administrativa, de gestão da entidade, onde as reuniões são convocadas; portanto, seria preciso encontrar o local utilizado para a centralização dos órgãos, seja internamente, seja em relação a terceiros, com vista à realização dos negócios e estímulo à atividade da entidade. Ainda citou um precedente italiano sobre a noção da sede da atividade econômica, cujo conceito abrangeria não só a tomada de decisões essenciais, como envolveria um conjunto de fatores como a sede estatutária, o local da administração central, de reunião dos dirigentes e ainda o domicílio dos principais executivos, o local de reunião das assembleias gerais e a local onde se guardam os documentos.

A partir dessas considerações, o Supremo Tribunal de Cassação italiano concordou com a posição do fisco, implicitamente resolvendo ambos os critérios, doméstico e do ADT, mas sem tecer qualquer comentário sobre como se daria a aplicação do tratado. Corroborou daí o argumento de que a sede social nos Países Baixos não seria o lugar habitual onde se realizava a atividade diretiva e de decisão da sociedade. Afinal, em Amsterdam, haveria somente um escritório puramente artificial, com finalidade puramente fiscal. Por outro lado,

---

[930] Cf. ITÁLIA, Civile Sent. Sez. 5, Num. 16.697, 18 aprile 2019, Tax Treaty Case Law IBFD.

[931] Cf. Convention between the Kingdom of the Netherlands and the Republic of Italy for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital and for the prevention of fiscal evasion, (8 May 1990), Treaties IBFD.

reconheceu que esse escritório representaria a atividade empresarial do dia a dia, de mera execução de ordens, pois ele dependia inteiramente da atividade na Itália, como autorização para pagamento de pequenas despesas de papelaria.

À luz do Caso FINGEN, nota-se que o Supremo Tribunal de Cassação da Itália adotou posição distinta daquela no Caso DOLCE & GABANNA, conforme explorado no tópico 2.4.3, *supra*. Afinal, no Caso FINGEN, o Tribunal não deu ênfase na atividade do dia a dia, mas considerou diversos elementos para chegar à conclusão de que a tomada de decisões das subsidiárias estaria na Itália e, portanto, os respectivos locais de direção efetiva também estariam lá.

Diante dessas considerações, em comparação com aquelas feitas nas correntes acima, destaca-se uma vantagem: essa posição não se vincula a um sentido que pode apresentar dificuldades de aplicação porque, por exemplo, a pessoa que se esperaria que exercesse determinada função, na verdade, não a realiza[932]. Ou seja, mesmo que se esperasse, por exemplo, que fosse na sede social que se realizasse a direção ou, ainda, que a diretoria indicasse o local de direção efetiva, foca-se em descobrir, caso a caso, onde são tomadas as decisões relativas à direção da entidade a partir de diversos elementos. Nesse sentido, mesmo antes dos Comentários da CM-OCDE e da CM-ONU dos anos 2000, KLAUS VOGEL já alertava, por exemplo, para a possibilidade de um acionista ou um grupo de acionistas ser o responsável pela direção efetiva em virtude de uma autorização da pessoa jurídica para representá-la e conduzir diversas atividades, inclusive, de direção[933].

Por outro lado, ao analisar os Comentários da CM-OCDE de 2008, BRIAN J. ARNOLD defende que o teste do local de direção efetiva ficou tão vago que se tornou inevitável a aplicação inconsistente pelos países, o que seria especialmente indesejável para uma regra de desempate[934]. Aparentemente, considerando como exemplos os Casos FINGEN e DOLCE & GABANNA julgados pelo Supremo Tribunal de Cassação da Itália, a falta de posição clara e consistente no âmbito internacional abre espaço para uso de conceitos domésticos e de aplicações divergentes mesmo tendo em vista um só tribunal.

Se, por vezes, a perspectiva doméstica influencia as decisões judiciais, mas sem que o respectivo país tenha se posicionado dessa maneira no bojo das organizações

---

[932] Cf. OBUOFORIBO, Chapter 10: Residence, seç. 10.5.2.2.
[933] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 262–264.
[934] Cf. ARNOLD, Brian J, The 2008 Update of the OECD Model: An Introduction, **Bulletin for International Taxation**, v. 63, n. 5, p. 178–182, 2009, p. 178. Em linha semelhante, cf. ASSIS, Dual Resident Companies, p. 134–136.

internacionais, há casos em que os países se manifestam expressamente a respeito da matéria. Exemplo disso é a corrente que destaca como critério relevante a encontrar o *local de direção efetiva* onde se conduz a principal atividade da entidade.

2.4.5 Do local da condução da principal atividade

No âmbito da CM-OCDE de 2000, a Itália fez reserva ao art. 4(3), dispondo que o local onde a pessoa ou grupo de pessoas (*e.g.*, diretoria) tome as decisões não seria o único critério a identificar a direção efetiva, pois também seria relevante o local onde se conduz a principal atividade da entidade[935]. A partir de 2008, a Índia, país não-membro da OCDE, se posicionou em sentido semelhante ao da Itália[936].

No caso da Itália, a sua manifestação procura refletir um dos critérios trazidos por sua legislação doméstica. Conforme se extrai do Caso FINGEN[937], do Caso DOLCE & GABANNA[938] e da doutrina italiana[939], a legislação doméstica adota três critérios alternativos para atribuir residência fiscal a sociedades: a sede social, a sede de administração e *o principal objeto da entidade situar-se no território italiano*. Nota-se, assim, que o último critério foi praticamente reproduzido como um elemento apto a indicar o local de direção efetiva na visão da Itália. De acordo com CARLO ROMANO, tal critério consiste em basicamente analisar a atividade realizada em busca de atingir os objetivos fixados no contrato social ou, caso não haja um documento para servir de parâmetro, é a atividade efetivamente conduzida na Itália[940].

---

[935] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2000 (Full Version), para. 25 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, para. 25 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005, para. 25 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 25 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), para. 25 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), para. 25 dos Comentários ao art. 4(3).

[936] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, p. 383; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), p. P(4)-3.

[937] Cf. ITÁLIA, Civile Sent. Sez. 5, Num. 16.697, 18 aprile 2019, Tax Treaty Case Law IBFD, p. 9.

[938] Cf. ITÁLIA, Civile Sent. Sez. 5, Num. 33.234 e 33.235, 12 novembre 2018, p. 7.

[939] Cf., *e.g.*, ROMANO, Carlo, The Evolving Concept of "Place of Effective Management" as a Tie-Breaker Rule under the OECD Model Convention and Italian Law, **European Taxation**, v. 41, n. 9, p. 339–343, 2001; BIZIOLI, Gianluigi, The Evolution of the Concept of the Place of Management in Italian Case Law and Legislation: Interaction with Tax Treaties and EC Law, **European Taxation**, v. 48, n. 10, p. 527–533, 2008, p. 527 e 529.

[940] Cf. ROMANO, The Evolving Concept of "Place of Effective Management" as a Tie-Breaker Rule under the OECD Model Convention and Italian Law, p. 342. Ainda sobre esse critério, cf. DE BROE, Chapter 4: Corporate Tax Residence in Civil Law Jurisdictions, seç. 4.6.

Por sua vez, no caso da Índia, a condução da principal atividade no seu território só se tornou um critério relevante, mas de aplicação secundária ou subsidiária, no ano de 2015[941]. À época do seu posicionamento, em 2008, uma empresa seria considerada residente na Índia se fosse constituída nos termos de sua legislação ou se, durante o ano-calendário, o controle e a direção dos seus negócios estivessem situados *inteiramente* na Índia[942]. Por isso, uma entidade constituída no exterior, mas com predominância de seu controle e direção na Índia, ainda não seria considerada lá residente porque não seria *inteiramente* lá controlada e administrada. Ao menos foi essa a interpretação da legislação dada no chamado Caso RADHA, referente ao julgamento de *Radha Rani Holdings (P) Ltd. vs Additional Director Of Income Tax*)[943], decidido em 2007 pelo Tribunal de Recursos Tributários (*Income Tax Appellate Tribunal*).

Ressalta-se, porém, que, no Caso RADHA, não se entendeu, concretamente, que haveria uma predominância do controle e da direção na Índia, mas que, por conta de uma pequena parte do seu exercício em Singapura, a *holding* não poderia ser caracterizada como residente na Índia. Pelo contrário, ao partir da noção de que direção e controle não seriam a condução diária de suas atividades, mas o cérebro da empresa, exercido pela diretoria, constatou-se que a *holding*, constituída em Singapura, não poderia ser considerada residente na Índia, uma vez que a referida diretoria só havia se reunido em Singapura. Por isso, sequer precisou adentrar a discussão no bojo do ADT entre Índia e Singapura (1994)[944], cujo art. 4(3) previa o local de direção efetiva.

Entretanto, aparentemente devido à interpretação literal da expressão *inteiramente* feita pelo Tribunal no Caso RADHA, viu-se a necessidade de mudar a legislação doméstica,

---

[941] Cf. PATEL, Vispi T.; SHAH, Rajiv; VISHARIA, Kejal P., India - Draft Guidance of Place of Effective Management, **International Transfer Pricing Journal**, v. 23, n. 3, p. 207–215, 2016, p. 208–215; PATEL, Vispi T.; VISHARIA, Kejal P., Final Guidance on Place of Effective Management, **International Transfer Pricing Journal**, v. 24, n. 5, p. 377–389, 2017, p. 378–389; SHARMA, Kamal; DAS, Anand Swaroop, A Multidimensional Analysis of the Concept of "Place of Effective Management" in India: A Panacea to the Double Taxation Conundrum?, **Intertax**, v. 45, n. 3, p. 268–282, 2017, p. 274–278; GOVIND, Sriram, India and Its Tryst with Subjective Rules: An Analysis of the Recent Place of Effective Management Guidance, **Asia-Pacific Tax Bulletin**, v. 23, n. 3, 2017.

[942] Cf. PATEL; SHAH; VISHARIA, India - Draft Guidance of Place of Effective Management, p. 208; PATEL; VISHARIA, Final Guidance on Place of Effective Management, p. 377; SHARMA; DAS, A Multidimensional Analysis of the Concept of "Place of Effective Management" in India: A Panacea to the Double Taxation Conundrum?, p. 275; GOVIND, India and Its Tryst with Subjective Rules: An Analysis of the Recent Place of Effective Management Guidance, seç. 2.2.

[943] Cf. ÍNDIA, Income Tax Appellate Tribunal - Delhi, Radha Rani Holdings (P) Ltd. vs Additional Director Of Income Tax, 31 May 2007, 110 TTJ Delhi 920.

[944] Cf. Agreement between the Government of the Republic of Singapore and the Government of the Republic of India for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income, (24 January 1994, Treaties IBFD.

cujo entendimento também deveria se refletir nos tratados[945]. O início da mudança, porém, não se deu no campo da legislação doméstica, mas com uma posição em relação aos Comentários da CM-OCDE no ano de 2008[946]. Somente, em 2015, houve a alteração, na legislação doméstica da Índia, do conceito de *local de direção efetiva*, cujo sentido é essencialmente a tomada das principais decisões[947]. Contudo, o local da condução da principal atividade pode servir como elemento apto a indicar a direção efetiva na hipótese não só da tomada das principais decisões se dar longe daquele, como também se ela não indicar, juntamente com outros elementos, uma resposta clara[948].

Embora não tratasse diretamente do local da condução da principal atividade, um grupo técnico da OCDE chegou a discutir o critério da conexão econômica mais estreita como critério de preferência para a regra de desempate, seja substituindo o local de direção efetiva, seja como um critério inserido em testes subsequenciais[949]. A ideia seria olhar os fatores de produção adotados pela entidade para obter lucro[950]. Apesar de controverso porque poderia ser visto como um elemento de conexão real, a ideia não seria adotá-lo como fundamento para uma tributação à luz do Princípio da Residência, mas para privilegiar, numa situação de dupla residência, o Estado com o qual a entidade possui uma ligação econômica mais próxima, tal qual se encontra no art. 4(2)(a) das Convenções Modelo para pessoas físicas[951].

Afora essa hipótese de o adotar em substituição ou juntamente com o local de direção efetiva no bojo dos ADTs, é preciso distinguir três situações do uso do lugar da condução da principal atividade ou de qualquer outro similar.

---

[945] Cf. PATEL; SHAH; VISHARIA, India - Draft Guidance of Place of Effective Management, p. 208. Em sentido semelhante, cf. GOVIND, India and Its Tryst with Subjective Rules: An Analysis of the Recent Place of Effective Management Guidance, seç. 2.2; SHARMA; DAS, A Multidimensional Analysis of the Concept of "Place of Effective Management" in India: A Panacea to the Double Taxation Conundrum?, p. 275.
[946] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, p. 383.
[947] Cf. PATEL; SHAH; VISHARIA, India - Draft Guidance of Place of Effective Management, p. 211; PATEL; VISHARIA, Final Guidance on Place of Effective Management, p. 380 e 382; SHARMA; DAS, A Multidimensional Analysis of the Concept of "Place of Effective Management" in India: A Panacea to the Double Taxation Conundrum?, p. 276–277; GOVIND, India and Its Tryst with Subjective Rules: An Analysis of the Recent Place of Effective Management Guidance, seç. 3.2.1 e 3.2.7.
[948] Cf. PATEL; SHAH; VISHARIA, India - Draft Guidance of Place of Effective Management, p. 211; PATEL; VISHARIA, Final Guidance on Place of Effective Management, p. 380 e 382; SHARMA; DAS, A Multidimensional Analysis of the Concept of "Place of Effective Management" in India: A Panacea to the Double Taxation Conundrum?, p. 276–277; GOVIND, India and Its Tryst with Subjective Rules: An Analysis of the Recent Place of Effective Management Guidance, seç. 3.2.1 e 3.2.7.
[949] Cf. OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a tie breaker rule, para. 50, 59–61 e 71.
[950] Cf. *Ibid*., para. 59.
[951] Cf. *Ibid*., para. 60.

A primeira é seu emprego como apto a vincular, isoladamente, uma entidade no âmbito do Princípio da Residência tal como se prevê na legislação italiana. Embora haja autores italianos que defendam a sua adoção, inclusive para respaldar o acesso no âmbito do art. 4(1) das Convenções Modelo da OCDE e da ONU[952], esse tipo de critério parece justificar apenas uma tributação em bases territoriais, tornando seu uso questionável, seja como base para tributar universalmente uma entidade que somente desenvolve sua atividade em determinado país, seja para preencher a sujeição tributária exigida naquele dispositivo dos tratados.

Parecida com essa, a segunda situação consiste em usar o local da condução da principal atividade como um dos elementos aptos a indicar, conjuntamente com outros, a residência nos termos da legislação doméstica. Esse é o caso da nova legislação doméstica da Índia tratada acima. Nesse caso, contanto que o outro elemento satisfaça, de alguma maneira, o Princípio da Residência, não se vê qualquer entrave sob a perspectiva do Direito Internacional Público, já que haverá, ainda, alguma conexão pessoal.

Já a terceira situação é ele servir como o único ou um dos fatores a indicar o local de direção efetiva no bojo da regra de desempate dos ADTs. O problema dessa posição é que ele não satisfaz nem a literalidade, tampouco a interpretação histórica da expressão *local de direção efetiva*. Ora, a noção de *local de direção efetiva* presente nos ADTs não pressupõe uma análise da localização das operações comerciais, mas *onde são tomadas as suas decisões*[953]. Essa interpretação se extrai tanto do termo *direção* quanto da perspectiva histórica, conforme verificado no tópico 2.4.1, *supra*. Ademais, não parece fazer sentido interpretar o local de direção efetiva como uma conexão real, uma vez que, consoante exposto no tópico 2.1.1.2, *supra*, ele (e expressões que o antecederam) revela uma conexão pessoal.

Portanto, por mais que haja adeptos ao local onde se conduz a principal atividade da entidade, é possível considerar esse elemento apenas se acompanhado de fatores que indiquem um vínculo pessoal, sob pena de se afastar da própria noção literal e histórica de *local de direção efetiva*.

---

[952] Cf. ROMANO, The Evolving Concept of "Place of Effective Management" as a Tie-Breaker Rule under the OECD Model Convention and Italian Law, p. 342; BIZIOLI, The Evolution of the Concept of the Place of Management in Italian Case Law and Legislation: Interaction with Tax Treaties and EC Law, p. 530.

[953] Cf. BURGSTALLER; HASLINGER, Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule - Concept, Developments and Prospects, p. 381.

Se essa corrente acaba por refletir a perspectiva doméstica da Itália e da Índia, o Brasil chegou a adotar posição mais radical, no sentido de considerar o próprio sentido doméstico de local de direção efetiva[954]. É essa a quinta corrente de que se passa a tratar.

2.4.6 Do local de direção efetiva conforme o sentido doméstico: a posição brasileira?

De 2008 até 2017, o Brasil se manifestou no sentido de que não corroborava a interpretação dada pelo parágrafo 24 dos Comentários da CM-OCDE de 2008, pois considerava que a definição de *local de direção efetiva* seria um problema a ser solucionado pela legislação e pelas decisões judiciais domésticas[955].

Para abordar esse ponto, é preciso, primeiro, enfrentar se cabe remissão à legislação doméstica para interpretar a regra de desempate (2.4.6.1) para, depois, levantar quais motivos teriam conduzido ao Brasil a adotar tal posição (2.4.6.2).

2.4.6.1 Do conceito de local de direção efetiva: sentido autônomo vs. sentido doméstico

Embora diversos conceitos sejam definidos no âmbito dos ADTs (*e.g., pessoa, nacional, dividendos, juros, royalties* etc.)[956], vários outros não o são, como é o caso de *local de direção efetiva*.

Diante da inexistência de definição de qualquer expressão presente no tratado, a corrente majoritária entende que se aplica o art. 3(2) das Convenções Modelo da OCDE e da ONU para solucionar esses chamados *problemas de qualificação*[957]. De acordo com esse dispositivo, salvo se o contexto exija sentido diverso, tal expressão terá o sentido que lhe for atribuído pela legislação desse Estado Contratante. Dessa forma, para buscar uma definição de *local de direção efetiva*, surgem algumas alternativas para atribuir um sentido, seja a partir do contexto, seja com base na legislação de um ou de ambos os Estados. Embora haja

---

[954] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, p. 383; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), p. P(4)-3; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. P(4)-4.

[955] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, p. 383; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), p. P(4)-3; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. P(4)-4.

[956] Cf., *e.g.*, os artigos 3(1)(a), 3(1)(g), 10(3), 11(3) e 12(3) das Convenções Modelo.

[957] Cf., *e.g.*, VOGEL, Double Tax Treaties and Their Interpretation, p. 59. Para uma interpretação mais restrita do art. 3(2), cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 153–163.

controvérsia tanto sobre o significado de *contexto*[958] quanto sobre à qual legislação se faz referência[959], basta aqui explicar por que deve prevalecer a qualificação autônoma e não as demais alternativas no que diz respeito à definição de *local de direção efetiva*.

A alternativa correta é a qualificação *autônoma*, porque ela prega a qualificação do conceito da mesma maneira por ambos os Estados, tendo em vista o contexto do respectivo tratado[960]. Em razão da independência dos tratados em face das legislações domésticas, KLAUS VOGEL sustenta que é essa a solução preferível, até por permitir uma harmonia decisória[961]. E se essa preferência se dá de maneira geral, ela é acentuada no caso de conceitos presentes numa regra de desempate[962]. Afinal, o objetivo desse tipo de regra é justamente definir qual será o Estado de Residência de determinada pessoa para fins de aplicação do ADT, *após* essa pessoa já ter sido considerada residente nos dois Estados com base nas respectivas legislações domésticas. Ou seja, as legislações de cada parte já exerceram seu papel, conforme permitido pelo ADT[963]. Essa é a posição que mais se alinha com a intenção das partes, já que não faria sentido conceber um critério de preferência para desempatar uma dupla residência caso tal critério se vinculasse ao conceito doméstico de uma das partes[964]. Fosse adotado caminho distinto, então se estaria dando predileção ao direito doméstico de uma das partes em detrimento do direito da outra sem que a finalidade do critério de preferência fosse perseguida, qual seja: encontrar a conexão pessoal mais estreita que, embora no caso das pessoas jurídicas não possua definição clara, volta-se à busca da tomada de decisões com base num exame fático.

---

[958] Sobre as várias correntes que existem, cf. NETO, Luís Flávio, **Direito Tributário Internacional: "Contextos" para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação**, São Paulo: Quartier Latin, 2018, cap. II. Ainda sobre o contexto cf. JONES, John F. Avery *et al*, The Interpretation of Tax Treaties with particular reference to Article 3(2) of the OECD Model - II, **British Tax Review**, v. 1984, n. 2, p. 90–108, 1984, p. 90–104.

[959] Sobre o debate da interpretação estática versus dinâmica, cf., *e.g.*, GALDINO, Treaty Dodging como um Problema de Ajustamento entre Direito Interno e Acordos para evitar a Dupla Tributação, p. 247–253. Para aquele debate e para saber qual legislação se refere, se *geral*, *tributária* ou do *tributo* em si, cf. JONES *et al*, The Interpretation of Tax Treaties with particular reference to Article 3(2) of the OECD Model - I, p. 24 e ss.; XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 158–161.

[960] Para uma abordagem geral da qualificação autônoma, cf. VOGEL, Double Tax Treaties and Their Interpretation, p. 62.

[961] Cf. VOGEL, Klaus, Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação, *in*: SCHOUERI, Luis Eduardo (Org.), **Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa**, São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. II, p. 963.

[962] Nesse sentido, mas sob a perspectiva das regras de desempate para pessoas físicas, cf. OLIVIER, Developments in the Analysis of the Tie-Breaker Rules for Individuals Under Article 4(1) OECD, p. 84.

[963] Cf. BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.3.1.

[964] Cf. JONES, John F. Avery, Conflicts of Qualification: Comment on Prof. Vogel's and Alexander Rust's Articles, **Bulletin for International Taxation**, v. 57, n. 5, p. 184–186, 2003, p. 186.

Com efeito, é contra o próprio propósito de uma regra de desempate recorrer a uma qualificação: (*i*) pelo Estado da aplicação da norma; (*ii*) pelo Estado da Residência; (*iii*) pelo Estado da Fonte; ou (*iv*) pela *nova abordagem* da OCDE.

Não se pode cogitar a qualificação (*i*) pelo Estado da aplicação da norma, também conhecida como *lex fori*, pois ela implicaria que cada Estado qualificasse *local de direção efetiva* conforme os parâmetros do seu próprio direito doméstico[965]. De um lado, na hipótese em que uma das partes adote expressão idêntica ou similar como base para tributar seus residentes, ao passo que a outra parte utilize outros critérios, poderá haver o favorecimento da primeira, uma vez que a última sequer terá parâmetro para usar. De outro lado, mesmo se ambos os Estados concretizem o Princípio da Residência a partir de expressão idêntica ou similar, os parâmetros poderão ser diversos, não levando a qualquer desempate, mas à conclusão distinta acerca do Estado de Residência a depender de qual deles esteja aplicando o ADT. Portanto, não se alcançaria uma solução satisfatória.

Tampouco faz sentido adotar as demais formas de qualificação, já que, em todas elas, igualmente não se chegará a uma conclusão acerca de qual legislação seguir. Assim, não se teria uma solução satisfatória, uma vez que, novamente, os parâmetros poderiam ser diversos.

No caso da qualificação (*ii*) pelo Estado da Residência, a consequência seria que ambos os Estados se veriam aptos a considerar as respectivas legislações[966]. Afinal, ela prega a adoção da mesma qualificação por ambos os Estados, mas consoante o direito do Estado onde a pessoa é residente. Logo, tampouco se chegaria a uma solução satisfatória.

Da mesma forma, a qualificação (*iii*) pelo Estado da Fonte[967] não é apropriada porque ela se baseia em ambos os Estados seguindo a mesma qualificação, mas conforme o direito do Estado onde foi obtido o rendimento. Em casos de dupla residência, em geral, haverá rendimentos auferidos em ambos os Estados, pois a pessoa estará, de alguma maneira, envolvida em atividades nos dois territórios, tendo em vista justamente que já possui

---

[965] Para críticas gerais à qualificação *lex fori*, cf., *e.g.*, VOGEL, Double Tax Treaties and Their Interpretation, p. 63–64; SCHOUERI, Luís Eduardo, Direito Tributário Internacional - Qualificação e Substituição - Tributação, no Brasil, de Rendimentos provenientes de Sociedade de Pessoas Residente na Alemanha, **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 54, p. 125–139, 2000, p. 128–129.

[966] Para menção à qualificação pelo Estado da Residência, mas sem defendê-la, cf. VOGEL, Double Tax Treaties and Their Interpretation, p. 62 e 65.

[967] Para uma defesa à qualificação pelo Estado da Fonte, cf. JONES *et al*, The Interpretation of Tax Treaties with particular reference to Article 3(2) of the OECD Model - I. Para críticas à qualificação pelo Estado da Fonte, cf. VOGEL, Double Tax Treaties and Their Interpretation, p. 64–65.

conexões pessoais lá. Assim, salvo raras exceções, também essa solução não chegaria a uma solução satisfatória, uma vez que, mais uma vez, os parâmetros poderiam ser diversos.

Quanto à qualificação (*iv*) pela *nova abordagem* da OCDE, também não seria possível chegar a uma conclusão acerca de qual legislação seguir. De acordo com essa solução, o trecho "pode ser tributada no outro Estado Contratante de acordo com os dispositivos dessa Convenção" presente nos arts. 23 das Convenções Modelo daria preferência à qualificação do *outro* Estado Contratante e não ao Estado de Residência[968]. Contudo, sem aplicar a regra de desempate, sequer é possível saber qual será o Estado de Residência e o outro Estado.

Desse modo, ao seguir a corrente majoritária na linha de que o art. 3(2) das Convenções Modelo da OCDE e da ONU cuida dos *problemas de qualificação*[969], constata-se a preferência pela qualificação autônoma no caso da definição de *local de direção efetiva*; portanto, deve prevalecer o sentido autônomo em face de eventuais sentidos domésticos.

Além disso, o resultado é idêntico mesmo se fosse seguida a corrente minoritária, encabeçada por ALBERTO XAVIER, segundo quem o art. 3(2) das Convenções Modelo não trataria de qualificação, mas somente de interpretação, devendo-se daí buscar, em caso de problemas de qualificação, uma vocação natural (*lex situationis*)[970]. Explica-se.

Ao confrontar os modelos de VOGEL e de XAVIER, LUÍS EDUARDO SCHOUERI explica que o último não afasta a *qualificação autônoma*, mas só diz que *não* se trata de vera *qualificação*, mas de uma *interpretação comum*, a qual precede a etapa dos conflitos de qualificação[971]. Assim, para XAVIER, o reenvio a legislação doméstica teria aplicação restrita, pois dependeria da ausência de definição nos ADTs, cumulada com a inexistência de imposição de interpretação distinta pelo contexto[972]. Nessa perspectiva, independentemente se sob a denominação de *qualificação autônoma* ou de *interpretação comum*, fato é que o contexto exige um conceito de *local de direção efetiva* que não dependa de qualquer legislação doméstica.

---

[968] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2000 (Full Version), para. 32.3 dos Comentários ao art. 23; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 32.3 dos Comentários ao art. 23.
[969] Cf., *e.g.*, VOGEL, Double Tax Treaties and Their Interpretation, p. 59. Para uma interpretação mais restrita do art. 3(2), cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 153–163.
[970] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 157–168.
[971] Cf. SCHOUERI, Direito Tributário Internacional - Qualificação e Substituição - Tributação, no Brasil, de Rendimentos provenientes de Sociedade de Pessoas Residente na Alemanha, p. 131.
[972] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 157–158.

Dessa forma, pelas mesmas razões que sustentam a qualificação autônoma na linha do raciocínio de VOGEL, deve prevalecer, para o local de direção efetiva, o sentido derivado da interpretação comum, conforme o pensamento de XAVIER. Afinal, a aplicação de uma regra de desempate *após* a remissão à legislação doméstica de ambos os Estados revela claramente a intenção das partes no sentido de privilegiar um critério de preferência, desvinculado do direito doméstico de cada um deles, apto a desembaraçar a dupla residência. E, ainda que fosse adiante e se tentasse adotar a qualificação defendida por ALBERTO XAVIER, tampouco ela indicaria alguma solução para o caso do *local de direção efetiva*. Segundo o autor, haveria uma vocação natural (*lex situationis*), implícita ou explicitamente, atribuída por uma regra específica[973]. No caso do art. 4(1), até existe uma vocação explicitamente atribuída que é a remissão à legislação doméstica do Estado que se pretende chamar de Estado de Residência, conforme explorado no tópico 1.2.2, *supra*. No entanto, o art. 4(3) parte justamente da situação em que a regra anterior é satisfeita em relação a ambos os Estados, e não existe qualquer indicação de que algum deles seria o competente para qualificar o que signifique *local de direção efetiva*. Pelo contrário, a ideia foi justamente estabelecer um critério independente no âmbito do ADT, embora sua nomenclatura possa ser coincidente com o fundamento da sujeição tributária das partes.

Portanto, constata-se que é inapropriado considerar a remissão à legislação doméstica para aplicar um critério de preferência de uma regra de desempate[974]. Necessariamente o contexto exige que não se remeta à legislação doméstica para aplicar os dispositivos equivalentes ao art. 4(3) das Convenções Modelo, pois qualquer remissão à legislação doméstica esvaziaria o próprio desempate. É preciso, assim, conceber um conceito autônomo de *local de direção efetiva*[975].

---

[973] Cf. *Ibid*., p. 171–181.

[974] Cf. JONES, John F. Avery, Place of Effective Management as a Residence Tie-Breaker, **Bulletin for International Taxation**, v. 59, n. 1, p. 20–24, 2005, p. 21; ASSIS, Dual Resident Companies, p. 131–132; ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 284; BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.3.1.

[975] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 262; LANG, **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**, seç. 7.5.2.6; MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 27.

Em que pese a conclusão de que um entendimento comum de *local de direção efetiva* é necessário para que a regra desempate cumpra seu objetivo[976], reconhece-se uma certa tendência de se interpretá-la de acordo com a respectiva legislação doméstica[977].

No caso do Brasil, porém, não é possível verificar tal tendência dada a ausência de casos. Por outro lado, a sua posição manifestada como país não-membro da OCDE de 2008 até 2017 é pela defesa da remissão à definição conforme a legislação e a jurisprudência domésticas[978]. Considerando a inexistência de *local de direção efetiva* no direito doméstico brasileiro, surge a pergunta: por que o Brasil defendeu essa posição? É disso que se passa a tratar.

2.4.6.2 Por que o Brasil defendeu a remissão à definição de local de direção efetiva conforme a legislação e a jurisprudência domésticas?

Não é evidente por que as autoridades brasileiras se manifestaram no sentido de que deveria haver uma remissão à definição de *local de direção efetiva* conforme a legislação e a jurisprudência domésticas. Não é à toa, portanto, que, mesmo quem aborde a política tributária dos ADTs com profundidade, somente mencione a existência dessa posição[979], sem apresentar qualquer explicação, ou sequer faz referência a ela[980].

Diante da ausência da expressão *local de direção efetiva* na legislação brasileira, é possível cogitar três hipóteses que explicariam a posição, mas que não a justificam, especialmente, porque todas elas envolvem a qualificação pelo Estado da aplicação da norma.

A primeira hipótese é dada por LUÍS EDUARDO SCHOUERI e NATALIE MATOS SILVA, os quais sustentam que, como a legislação doméstica brasileira não trata desse critério, essa manifestação poderia ser entendida como um indicativo de que o Brasil estaria preparado

---

[976] Cf. BURGSTALLER; HASLINGER, Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule - Concept, Developments and Prospects, p. 380.
[977] Cf. RIVIER, General Report, p. 69; HINNEKENS, Revised OECD-TAG Definition of Place of Effective Management in Treaty Tie-Breaker Rule, p. 315; SASSEVILLE, Jacques, Chapter 9: The Meaning of "Place of Effective Management", *in*: MAISTO, Guglielmo (Org.), **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**, Amsterdam: IBFD, 2009, seç. 9.7.
[978] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, p. 383; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), p. P(4)-3; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. P(4)-4.
[979] Cf., *e.g.*, XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 265, nota 61; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 191.
[980] Cf., *e.g.*, ROCHA, **Política Fiscal Internacional Brasileira**, p. 39–40.

para adotá-la[981]. Dessa forma, essa hipótese seria parecida com o caso da Índia, citado no tópico 2.4.5, *supra*. No entanto, essa tática não resultou, até hoje, numa modificação legislativa. Aliás, caso tenha sido esse o objetivo da manifestação brasileira, o Brasil estaria defendendo que cada Estado interpretasse o local de direção efetiva à luz dos respectivos direitos domésticos; porém, ausente a definição brasileira até o momento, na prática, haveria uma tendência em favorecer o conceito do outro Estado, já que aqui inexistiria parâmetro para se usar.

A segunda hipótese seria interpretar *estabelecimento centralizador das operações da empresa*, presente no parágrafo único do art. 34 da Lei n. 4.154/1962, como se fosse uma versão à brasileira de *local de direção efetiva*. No entanto, o objetivo histórico daquela expressão era fixar o domicílio tributário da pessoa jurídica na hipótese em que houvesse vários estabelecimentos em *unidades federativas distintas*; portanto, pressupunha-se um exame de estabelecimentos *somente* no Brasil. À essa conclusão também se chega quando se considera o seu emprego pelo art. 202, I, "b", do RIR/2018, que repetiu o art. 212, I, "b", do RIR editado pelo Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Conquanto, nesses RIRs, não se mencione *unidades federativas*, condiciona-se a liberdade de eleição do domicílio tributário à existência da pluralidade de estabelecimentos, podendo a pessoa jurídica escolher o *estabelecimento centralizador das suas operações* ou a sua sede no País. Afora o problema de se seguir a qualificação *lex fori*, não faria sentido cogitar que tal expressão fosse equivalente ao local de direção efetiva, uma vez que, além de não se preocupar propriamente em instaurar um vínculo pessoal, ela jamais indicaria um lugar fora do Brasil. Afinal, ela também vale para a situação em que, embora a sede de sua administração localiza-se alhures, faz-se necessário indicar a unidade da sociedade estrangeira que cuide das operações no País. Assim, não faria qualquer sentido a hipótese de que a expressão *estabelecimento centralizador das suas operações* seria uma versão à brasileira de *local de direção efetiva*, já que a primeira expressão pressupõe necessariamente um lugar dentro do Brasil, o que impediria seu uso no âmbito de uma regra de desempate no bojo dos ADTs.

A terceira hipótese seria interpretar *local de diretoria e administração*, presente na legislação privatista do Brasil – e pressuposta pela legislação tributária –, como se fosse uma versão à brasileira de *local de direção efetiva*. Nesse sentido, dar-se-ia privilégio à administração tal qual vista pela legislação brasileira, sem considerar propriamente a análise factual e da efetiva tomada de decisões. Afinal, sob a perspectiva da legislação brasileira,

[981] Cf. SCHOUERI; SILVA, Brazil, p. 174–175.

valem mais aspectos formais da administração do que propriamente materiais, bem como, à época, exigia-se que os principais cargos fossem exercidos por residentes no Brasil.

De um lado, conforme já destacado no tópico 1.5.2.3, revela-se a importância formal da administração das pessoas jurídicas em diversos dispositivos no direito privado brasileiro. Por exemplo, o art. 46, II e III, do Código Civil exige que se informe os diretores e o modo de administração da pessoa jurídica. Por mais que não se aceite uma pessoa jurídica sem administração, conforme se verifica nos arts. 49, 997, VI, 1.013 e 1.060 do Código Civil, nenhum dispositivo pressupõe um exame factual para se analisar a administração, mas sim ora solicita que a própria pessoa jurídica a informe, ora presume que os sócios são os administradores, ora determina que o juiz nomeie um administrador provisoriamente. Igualmente, consoante dispõe o art. 1.141 do Código Civil, no caso de nacionalização de sociedade estrangeira, admite-se a transferência da sede para o País, mas com foco em atos formais, não propriamente se a efetiva direção se dará no território brasileiro. Dessa forma, por mais que se exija uma verdadeira administração, os recursos utilizados como mera indicação ou presunção de que sejam os sócios não acarretam necessariamente um exame fático, tal como concebido pelo local de direção efetiva presente nos ADTs.

De outro lado, entre 2008 e 2014, quando o Brasil mantinha a posição em interpretar *local de direção efetiva* conforme a legislação e a jurisprudência domésticas, os cargos sêniores tinham que ser ocupados por residentes no Brasil. Consoante disciplinava o art. 99 da Lei n. 6.815, de 19 de agosto de 1980[982] – vigente até a edição da Lei n. 13.445, de 24 de maio de 2017 –, a função de administrador, gerente ou diretor de sociedade comercial ou civil tinha que ser exercida por residente no Brasil. Da mesma forma, até as modificações pelo art. 5º da Lei n. 14.195, de 26 de agosto de 2021, os arts. 145 e 146 da Lei das S.A. estabeleciam que administradores, conselheiros e diretores de sociedades anônimas tinham que ser residentes no País. Assim, pode-se inferir que, embora sem exame fático que assim constatasse, a direção da entidade corresponderia ao local das pessoas mais sêniores que, por sua vez, seria onde tais pessoas fossem residentes. Entretanto, novamente, além de afastar uma análise fática completa, faz-se uma ilação que não necessariamente corresponde ao *local de direção efetiva* como pressuposta: a residência de um diretor não implica que em seu país de residência é que haja a tomada de decisões. Por exemplo, conforme relatado no tópico 2.4.2.1, *supra*, no Caso De Beers, o presidente da empresa residia na África do Sul,

[982] Sobre isso, cf. BRASIL, RFB, Solução de Consulta SRRF01/DISIT nº 48, de 14 de outubro de 2010, para. 28–31.

mas viajava para Londres, onde se davam as principais reuniões, pois era lá que as decisões mais relevantes eram tomadas (*e.g.*, negociação dos contratos, políticas negociais e de governança da empresa etc.).

Desse modo, ainda que essa terceira hipótese possa explicar a posição brasileira, ela não a justifica. Sim, ela pode *explicar* especialmente considerando a coincidência de que o Brasil passou a se manifestar exatamente em 2008, quando houve a mudança de posição dos Comentários da CM-OCDE, não mais com foco no local das pessoas mais sêniores[983], o que estaria em desacordo com a noção doméstica da época que tanto via importância nessas pessoas que elas tinham que ser residentes no País. Entretanto, essa posição brasileira não se *justifica*. Afora a crítica quanto à qualificação *lex fori*, essa interpretação fatalmente levaria à constatação, sob a perspectiva do fisco brasileiro, de que o *local de direção efetiva* estaria no País por conta de as pessoas mais sêniores serem aqui residentes. Ademais, estaria em desacordo com os elementos originários do *local de direção efetiva*, quais sejam: preferência a um vínculo formal e não material; análise mais voltada a meros documentos e não factual; e ausência no foco na tomada de decisões. Portanto, a posição brasileira não se justifica, pois, por mais que a *local de diretoria e administração* consoante a legislação brasileira seja o lugar de tomada das principais decisões, os dispositivos domésticos não focam, sob o ponto de vista material e factual, no exame do processo decisório.

Diante de tais considerações, constata-se que não se sabe, ao certo, porque as autoridades brasileiras se manifestaram no sentido de que deveria haver uma remissão à definição de *local de direção efetiva* conforme a legislação e a jurisprudência domésticas. Três hipóteses foram apresentadas, sendo que nenhuma consegue *justificar* a tomada de posição, até porque todas elas envolvem a qualificação pelo Estado da aplicação da norma. E, se a primeira se assemelha ao caso da Índia, no intuito de servir como uma tentativa de mudança da legislação doméstica, a qual não se configurou até hoje, as outras duas partem de uma aproximação entre expressões domésticas e *local de direção efetiva*, o que também atrai críticas, seja porque tais conceitos domésticos sequer permitem a constatação da residência alhures, seja porque se afastam dos elementos originários do *local de direção efetiva*.

[983] Cf. tópico 2.4.4, *supra*.

2.5 DOS PROBLEMAS DA REGRA DE DESEMPATE COMPOSTA PELO LOCAL DE DIREÇÃO EFETIVA COMO ÚNICO CRITÉRIO DE PREFERÊNCIA

Considerando a regra de desempate composta pelo local de direção efetiva como único critério de preferência, levantam-se quatro problemas essencialmente ligados à *incerteza* que sua aplicação pode gerar em face de algumas situações.

Em primeiro lugar, a ausência de um conceito autônomo de *local de direção efetiva* levou à formação de distintas correntes, bem como a uma tendência em se buscarem testes de residência domésticos[984]. Mesmo historicamente, entende-se que se trata apenas de: uma conexão pessoal (porque anteriormente determinava diretamente a residência no bojo dos ADTs); cuja aferição se dá factualmente, *i.e.*, à luz do que realmente se passa; e com foco em se examinar o local de tomada de decisões. No entanto, não são claros quais fatores devem ser levados em conta, como a função ou o nível que revele a direção efetiva[985]. Em razão disso, encontram-se cinco correntes, cada qual dando ênfase sob determinada perspectiva, sendo que algumas delas sequer se vinculam àqueles elementos históricos. Não é à toa, daí, que se abra espaço para que os Estados praticamente adotem o teste de residência doméstico, especialmente quando a respectiva legislação doméstica se vale de expressão igual ou similar[986].

Ainda a respeito da ausência de um conceito autônomo, é importante destacar que parte do problema decorreu não só da demora na tomada de posição dos Comentários das Convenções Modelo, mas também porque a OCDE jamais pareceu ter encontrado uma delimitação clara do que seja *local de direção efetiva*.

---

[984] Cf. JONES, 2008 OECD Model: Place of Effective Management - What One Can Learn from the History, p. 186; SASSEVILLE, Chapter 9: The Meaning of "Place of Effective Management", seç. 9.7; LOOMER, The Disjunction Between Corporate Residence and Corporate Taxation: Is Improvement Possible?, p. 126; SANGHAVI, The Proposed Tiebreaker Rule in OECD/G20 BEPS Action 6: A Critical Examination of the Possible Motives and Means, and a Potential Alternative, p. 520; BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.3.2. o

[985] Cf. SAW, Rachel, Chapter 2: How Double Taxation Arises - The Role of Domestic Tax Systems, *in*: OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema (Orgs.), **Roy Rohatgi on International Taxation**, Amsterdam: IBFD, 2018, v. 1: Principles, seç. 2.1.1.2. Para um exame voltado aos casos dos Países Baixos em que mais de quinze fatores foram considerados, cf. BURGERS, Some Thoughts on Further Refinement of the Concept of Place of Effective Management for Tax Treaty Purposes, p. 379–382.

[986] Cf. JONES, 2008 OECD Model: Place of Effective Management - What One Can Learn from the History, p. 186.

No âmbito da OCDE, entre 2000-2008[987], voltou-se ao local onde são tomadas as principais decisões comerciais e de gestão necessárias, mas se enfatizou que seria *normalmente* onde a pessoa ou grupo de pessoas mais sêniores (*e.g.*, diretoria) tomasse suas decisões. Apesar de ter reconhecido diversos problemas em 2001[988] que culminaram na proposta de outras soluções em 2003[989], a OCDE manteve, entre 2008-2017[990], o foco no local onde são tomadas as principais decisões comerciais e de gestão necessárias para a condução do negócio da pessoa, *mas* sem preferência ao grupo mais sênior. Ou seja, mesmo após bastante tempo sem se posicionar, quando o fez ao dizer que *normalmente* seria o local da pessoa ou grupo de pessoas mais sêniores, logo modificou seu entendimento para não dar preferência ao nível mais alto.

Recentemente, mais uma vez a OCDE adotou posição controversa, pois, por conta dos possíveis impactos da pandemia do vírus da COVID-19, ela emitiu duas notas[991] com o intuito de manter o estado de coisas anterior às restrições de locomoção, ainda que, na realidade, o local de tomada das principais decisões tenha-se alterado[992]. Em ambas as notas, ao versar sobre os ADTs que possam ter seguido as CM-OCDE anteriores à 2014, a OCDE recorreu, indiretamente, ao sentido de local de direção efetiva manifestado entre 2000-2008 para atribuir conclusão diversa. Ao se valer da expressão *normalmente* (*ordinarily*) presente no parágrafo 149 dos Comentários ao art. 29 da CM-OCDE de 2017 – segundo o qual direção efetiva estaria para alguns países onde *normalmente* a pessoa ou grupo de pessoas mais sêniores (*e.g.*, diretoria) tomasse suas decisões[993] –, a OCDE chegou à conclusão de que,

---

[987] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2000 (Full Version), para. 24 dos Comentários ao art. 4(3). No mesmo sentido, cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005, para. 24 dos Comentários ao art. 4(3).

[988] Cf. OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a tie breaker rule.

[989] Cf. OECD, Place of Effective Management Concept: Suggestions for changes to the OECD Model Tax Convention.

[990] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 24 dos Comentários ao art. 4(3). No mesmo sentido, cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), para. 24 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), para. 24 dos Comentários ao art. 4(3).

[991] Cf. OECD, OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis - OECD, 3 April 2020; OECD, Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic - OECD, 21 January 2021.

[992] Cf. BÁEZ, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, Reflexiones sobre la pandemia y sus efectos en la fiscalidad internacional a partir de la Nota de la OCDE de 3 de abril de 2020 (Some Reflections on the Pandemic and the International Tax Regime Based upon the OECD Secretariat Note of April 3rd 2020), **SSRN Electronic Journal**, 2020, p. 23.

[993] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 149 dos Comentários ao art. 29.

durante a pandemia, seria improvável qualquer mudança de status no bojo dos ADTs, uma vez que deveria ser examinado onde *usualmente/normalmente* estaria o local de direção efetiva[994]. Ou seja: a OCDE alterou a posição do advérbio (normalmente) para dar sentido diverso, a fim de fundamentar o resultado quisto. Para entender a diferença, vale o exemplo: não se consideraria durante o ano-calendário de 2020 o local onde *normalmente* o nível mais elevado tomasse suas decisões, mas sim onde *normalmente* o local de direção efetiva costumava se encontrar, *i.e.*, antes de 2020[995]. Assim, nas palavras de ANDRÉS BÁEZ MORENO e HUGO LÓPEZ LÓPEZ, conquanto eivada de boa intenção, a OCDE manipulou o sentido dos Comentários para alcançar a conclusão de que gostaria[996].

Portanto, o primeiro problema ligado à incerteza da regra de desempate composta pelo local de direção efetiva está na ausência de um conceito autônomo, a qual se pode dizer que foi até de certa forma alimentada pela OCDE, que ora foi omissa, ora inconsistente e ora contraditória.

Em segundo lugar, ainda que haja um consenso sobre o nível da tomada de decisões e os fatos que importam, a própria *direção efetiva* pode ser exercida simultaneamente a partir de vários lugares ou ainda estar em constante movimento[997]. Por exemplo, as decisões podem ser tomadas via videoconferências pelas pessoas responsáveis, as quais podem estar localizadas em diferentes partes do mundo[998]. Quanto ao constante movimento, embora no

---

[994] Cf. OECD, OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis - OECD, 3 April 2020, para. 15, 19 e 20; OECD, Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic - OECD, 21 January 2021, para. 29, 34 e 35. Aparentemente no mesmo sentido, cf. BRIGAGÃO, Gustavo; BEZ-BATTI, Gabriel, O Direito Tributário Internacional: Desafios e Lições durante o Enfrentamento da Covid-19, *in*: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Orgs.), **Anais – VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19**, São Paulo: IBDT, 2020, p. 205.

[995] Para uma análise do tempo relevante a ser considerado, cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 34–35.

[996] Cf. BÁEZ; LÓPEZ LÓPEZ, Reflexiones sobre la pandemia y sus efectos en la fiscalidad internacional a partir de la Nota de la OCDE de 3 de abril de 2020 (Some Reflections on the Pandemic and the International Tax Regime Based upon the OECD Secretariat Note of April 3rd 2020), p. 27–29 e 46–47.

[997] Cf. OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a tie breaker rule, p. 9; VASCONCELLOS, **Tributação do Comércio Eletrônico Internacional**, p. 126–127; SCHÄFER; SPENGEL, ICT and International Corporate Taxation, p. 21; BURGSTALLER; HASLINGER, Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule - Concept, Developments and Prospects, p. 382; HOLMES, **International Tax Policy and Double Tax Treaties - An Introduction to Principles and Application**, seç. 8.4; OBUOFORIBO, Chapter 10: Residence, seç. 10.5.2.2; OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 5.2.2.2; BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.3.2; LIPNIEWICZ, Place of Effective Management in the Digital Economy, p. 613.

[998] Cf. BURGSTALLER; HASLINGER, Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule - Concept, Developments and Prospects, p. 381; WEEGHEL, Chapter 10: Article 4(3) of the OECD Model Convention: An Inconvenient Truth, seç. 10.2; XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 264; ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 283; LIPNIEWICZ, Place of Effective Management in the Digital Economy, p. 613.

caso de empresas de transporte marítimo haja solução no art. 8(3) das Convenções Modelo, que estabelece testes subsidiários sequenciais, não existe uma regra própria para o desempate de pessoas jurídicas [999]. Ressalta-se que essas complexidades já existiam antes, como no próprio Caso DE BEERS, mas o desenvolvimento das comunicações e das práticas comerciais não facilitou o que já era de difícil aferição[1000].

Em terceiro lugar, a noção de *local de direção efetiva* parece pressupor algum tipo de estrutura hierárquica, a qual, além de poder variar especialmente considerando um ou dois conselhos [1001], sequer pode existir tal como pressuposta [1002], já que ela pode ser flexível[1003], ou mais horizontalizada[1004]. Assim, diante de casos particulares, pode surgir a dificuldade de compreender qual pessoa ou órgão possui predominância na tomada de decisões mais importantes.

Em quarto lugar, como o local de direção efetiva não precisa ser um teste de residência de nenhum dos Estados Contratantes, ele pode gerar resultados não quistos. Por mais que ele possa ser visto como uma opção genérica, neutra [1005], diante das regras domésticas, seguindo o exame plurilateral, pode ser que se situe num terceiro Estado[1006]. E, mesmo no exame bilateral, caso ambas as partes adotem testes formais de residência, local de constituição e local de registro, por exemplo, pode ser que o local de direção efetiva seja de difícil aplicação.

---

[999] Cf. BURGSTALLER; HASLINGER, Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule - Concept, Developments and Prospects, p. 382.
[1000] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 2.3.
[1001] Cf. OBUOFORIBO, Chapter 10: Residence, seç. 5.2.2.2.2.Para o exame do impacto da governança corporativa na aplicação do local de direção efetiva, cf. PÖTGENS, Frank *et al*, The Impact of a Corporate Governance System on the Place of Effective Management Concept in Spain, France, the United Kingdom, the Netherlands, Germany and Italy – Part 1, **European Taxation**, v. 54, n. 9, 2014; PÖTGENS, Frank P. G. *et al*, The Impact of a Corporate Governance System on the Place of Effective Management Concept in Spain, France, the United Kingdom, the Netherlands, Germany and Italy – Part 2, **European Taxation**, v. 59, n. 10, 2014.
[1002] Cf. BURGSTALLER; HASLINGER, Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule - Concept, Developments and Prospects, p. 381; LIPNIEWICZ, Place of Effective Management in the Digital Economy, p. 613.
[1003] Cf. FETT, **The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations**, seç. 10.3.2.1; ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 283; ARNOLD, **International Tax Premier**, p. 21.
[1004] Cf. SCHÄFER; SPENGEL, ICT and International Corporate Taxation, p. 21.
[1005] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.2.2.2.
[1006] Cf. SANGHAVI, The Proposed Tiebreaker Rule in OECD/G20 BEPS Action 6: A Critical Examination of the Possible Motives and Means, and a Potential Alternative, p. 521; BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.3.2.

Diante desses problemas, outras alternativas poderiam ter sido seguidas[1007], como testes sequenciais parecidos com o art. 4(2) das Convenções Modelo[1008] ou mesmo uma definição de *local de direção efetiva* no próprio ADT que pudesse dizer mais do que uma análise fática do lugar de tomada das decisões mais importantes[1009]. Contudo, a razão para a mudança não esteve ligada ao critério de preferência, mas à própria situação de dupla residência que normalmente geraria uma situação de abuso. Daí se passou a entender que a melhor solução seria adotar o teste do "melhor esforço" (*best efforts rule*)[1010], uma vez que os Estados deveriam se esforçar para resolver a dupla residência, caso a caso, de sorte a poder verificar se o acesso ao ADT seria cabível. Esse é o tema do próximo Capítulo.

[1007] Para tratados que asseguram o crédito em relação à tributação no outro país, cf. RIVIER, General Report, p. 69; VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 226.
[1008] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.2.1. Para referência a tratados assim, cf., *e.g.*, LEAGUE OF NATIONS, Fiscal Committee: Report to the Council on the Work of the Second Session of the Committee, Doc. C.340 M.140 II, 1930, p. 3; RIVIER, General Report, p. 69.
[1009] Sobre diversos outros modelos, existentes ou não, cf. *e.g.*, SCHÄFER; SPENGEL, ICT and International Corporate Taxation, p. 28–31; ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 289–291; SANGHAVI, The Proposed Tiebreaker Rule in OECD/G20 BEPS Action 6: A Critical Examination of the Possible Motives and Means, and a Potential Alternative, p. 523–525; BRAUMANN, Céline, Taxes and Custom: Tax Treaties as Evidence for Customary International Law, **Journal of International Economic Law**, v. 23, n. 3, p. 747–769, 2020, seç. 7.3.3; LIPNIEWICZ, Place of Effective Management in the Digital Economy, p. 614–615.
[1010] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.2.1.

CAPÍTULO 3

3 DA PROCEDIMENTO AMIGÁVEL COMO INSTRUMENTO DE SOLUÇÃO DE CONTROVÉRSIA DA REGRA DE DESEMPATE

Enquanto até a CM-ONU de 2011[1011] e a CM-OCDE de 2014[1012], a regra de desempate voltada às pessoas outras que não pessoas físicas era composta unicamente pelo local de direção efetiva como critério de preferência, a partir Convenções Modelo de 2017[1013], introduziu-se o *procedimento amigável* como mecanismo de solução de desempate.

Dado que esse é o atual padrão no bojo das Convenções Modelo[1014], bem como se encontra presente, com modificações, em 8 (oito) ADTs concluídos pelo Brasil[1015], neste Capítulo 3, o objetivo é analisar, com enfoque nas pessoas *jurídicas*, o novo modelo de regra de desempate das pessoas outras que não pessoas físicas.

No âmbito das Convenções Modelo, até a edição da CM-OCDE 2008[1016], o procedimento amigável só seria concebido para solucionar a bitributação residência-residência com o intuito de interpretar/aplicar o critério previsto para determinar ou definir a residência, o que só indiretamente solucionaria uma dupla sujeição das pessoas jurídicas.

[1011] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 9.

[1012] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. M–13.

[1013] Na íntegra: "*3. Quando, em virtude do disposto no parágrafo 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa física, for residente de ambos os Estados Contratantes, as autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão para determinar, em acordo amigável, o Estado Contratante do qual essa pessoa será considerada uma residente para os fins da Convenção, tendo em conta o seu local de direção efetiva, o local onde foi incorporada ou de outra forma constituída e quaisquer outros fatores relevantes. Na falta de tal acordo mútuo, essa pessoa não terá direito a qualquer benefício ou isenção de tributos contemplados pela presente Convenção, exceto na medida e da maneira que vierem a ser acordados pelas autoridades competentes dos Estados Contratantes*" [tradução do autor]. Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 10–11.

[1014] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 10–11.

[1015] Veja o art. 3(2) do ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976). E veja o art. 4(3) dos seguintes ADTs: ADT-Brasil e Canadá (1984); ADT-Brasil e Chile (2001); ADT-Brasil e Filipinas (1983); ADT-Brasil e Finlândia (1996); ADT-Brasil e México (2003); ADT-Brasil e Peru (2006); ADT-Brasil e Turquia (2010).

[1016] Cf., *e.g.*, OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, p. 26 e Comentários ao art. 4; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005, p. 26 e Comentários ao art. 4.

Somente a partir dos Comentários ao art. 4 da CM-OCDE 2008[1017], chegou-se a sustentar, como alternativa, o uso do procedimento amigável como instrumento de solução direta de dupla residência das pessoas jurídicas. A razão para indicar essa alternativa relacionava-se com a posição de países, que, em virtude da alegada raridade de tais situações, preferiam valer-se do procedimento amigável para lidar com as dificuldades de se definir o local de direção efetiva diante do uso de novas tecnologias de comunicação[1018]. Posteriormente, como uma das medidas resultantes do Projeto BEPS[1019], a alternativa tornou-se padrão nas Convenções Modelo de 2017[1020], mas não com fundamento na insuficiência ou desgaste do conceito de local de direção efetiva, e sim com base no próprio antecedente normativo da regra de desempate: alegou-se que a dupla residência de entidades normalmente geraria situações de abuso[1021]. Cabe, assim, discorrer sobre a *escolha* do procedimento amigável como instrumento de solução previsto pela regra de desempate. Esse será o objeto do tópico 3.1.

Por se tratar de forma de solução de controvérsia já prevista nas Convenções Modelo, é preciso uma *análise geral* do procedimento amigável. De um lado, será importante discorrer sobre as suas características gerais. De outro lado, faz-se necessário abordar as suas modalidades classificadas quanto ao objeto. Esse será o objeto do tópico 3.2.

Exposto o fundamento da sua escolha (tópico 3.1) e a partir de considerações gerais a seu respeito (tópico 3.2), poder-se-á adentrar a estrutura da regra de desempate com o procedimento amigável como instrumento de solução da dupla residência. Aqui, discorrer-se-á essencialmente sobre o antecedente normativo (dupla residência como abuso), bem como sobre o consequente normativo, o qual confere ampla discricionariedade às autoridades competentes, seja pela ausência de obrigação, seja pelos fatores exemplificativos

---

[1017] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 10 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), para. 24.1 dos Comentários ao art. 4(1); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), para. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3).

[1018] Cf. OECD, Draft Contents of the 2008 Update to the Model Tax Convention, 21 April to 31 May 2008, p. 8.

[1019] Cf. OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, p. 72–75.

[1020] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 10–11.

[1021] Cf. OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, p. 79; OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, p. 72.

a serem considerados, seja pela possibilidade de atribuir acesso total, parcial ou ainda bloquear o acesso ao ADT. Esse será o objeto do tópico 3.3.

Por fim, serão reunidos os problemas que se levantam acerca da regra de desempate composta com o procedimento amigável como instrumento de solução da dupla residência de entidades. Esse será o objeto do tópico 3.4.

3.1 DA ESCOLHA DO PROCEDIMENTO AMIGÁVEL PARA SOLUCIONAR A DUPLA RESIDÊNCIA DE PESSOAS JURÍDICAS: A PERSPECTIVA HISTÓRICA

Com foco nas pessoas jurídicas, é possível dividir a escolha do procedimento amigável como instrumento de solução de dupla residência de pessoas jurídicas em três fases.

A primeira fase é marcada desde os primeiros ADTs[1022] até a CM-OCDE de 2008[1023]. Embora, nos primeiros ADTs, um acordo entre as partes fosse concebido para solucionar a dupla sujeição subjetiva de pessoas físicas, nos trabalhos da Liga das Nações[1024] e da OECE[1025], encontra-se a possibilidade expressa de um acordo para as pessoas jurídicas, mas apenas com fins interpretativos em caso de dúvidas. Esse será o objeto do tópico 3.1.1.

A segunda fase é caracterizada por uma opção que passou a ser dada no âmbito dos Comentários das Convenções Modelo a partir da CM-OCDE de 2008[1026] até a sua adoção nas Convenções Modelo de 2017[1027]. Conforme se verá, além da alegação de que seria raro, o motivo por trás da alternativa referia-se à dificuldade de se definir o local de direção efetiva

---

[1022] Cf., *e.g.*, art. 7 do Preussisches Gesetz, betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (1899). Art. 8 do Exchange of Notes for the Avoidance of Double Taxation between Austria and Liechtenstein (1901). Art. 6 do Staatsvertrag zwischen Hessen und Oesterreich über die Beseitigung der Doppelbesteuerung (3 Januar 1912), Treaties IBFD. Art. 1(2) do Treaty between Germany and Austria for the equal distribution of taxes at home and abroad, and in particular for the prevention of double taxation in the field of direct taxation, with final protocol and treaty concerning legal safeguards and legal assistance in matters of taxation (23 May 1922) [translated by the Secretariat of the League of Nations], Treaties IBFD.

[1023] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008.

[1024] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report to the Council on the Work of the Third Session, Doc. C.415 M.171, 1931, p. 9, 12, 15 e 16.

[1025] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Second Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 23rd May, 1957). FC/WP2(57)1, p. 2; OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Third Report on the concept of the Fiscal Domicile (on 16th September 1957). FC/WP2(57)2, p. 9 e 11.

[1026] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3).

[1027] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), para. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3).

em virtude do uso de novas tecnologias de comunicação[1028]. Esse será o objeto do tópico 3.1.2.

Por fim, a terceira fase consiste justamente na sua adoção pelas Convenções Modelo de 2017[1029]. Consoante se verificará, a razão para transformar a alternativa em padrão decorreu da visão de que situações de dupla residência de pessoas jurídicas seriam geralmente oriundas de casos de elisão fiscal[1030]. Esse será o objeto do tópico 3.1.3.

3.1.1 Das primeiras convenções até os Comentários da CM-OCDE de 2008

A primeira fase é marcada desde os primeiros ADTs[1031] até a formação da CM-OCDE de 2008[1032]. Durante esse período, cogitava-se um acordo entre as partes para solucionar casos de dupla sujeição, mas apenas para indivíduos. No caso de pessoas jurídicas, ele era concebido, no bojo dos modelos, somente para interpretar o critério previsto para determinar ou definir a residência, o que só indiretamente solucionaria uma dupla sujeição[1033].

Nos primeiros ADTs, houve o uso de um acordo entre os Estados para solucionar casos de dupla sujeição tributária subjetiva, mas apenas para indivíduos. Por exemplo, já no ADT entre a Prússia e o Império Austro-Húngaro (1899)[1034], em seu art. 7, previa-se que, na hipótese de haver dupla nacionalidade e dupla residência de indivíduos, as partes deveriam

---

[1028] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3).
[1029] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 10–11.
[1030] Cf. OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, p. 79; OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, p. 72.
[1031] Cf., *e.g.*, art. 7 do Preussisches Gesetz, betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (1899). Art. 8 do Exchange of Notes for the Avoidance of Double Taxation between Austria and Liechtenstein (1901). Art. 6 do Staatsvertrag zwischen Hessen und Oesterreich über die Beseitigung der Doppelbesteuerung (3 Januar 1912), Treaties IBFD. Art. 1(2) do Treaty between Germany and Austria for the equal distribution of taxes at home and abroad, and in particular for the prevention of double taxation in the field of direct taxation, with final protocol and treaty concerning legal safeguards and legal assistance in matters of taxation (23 May 1922) [translated by the Secretariat of the League of Nations], Treaties IBFD.
[1032] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008.
[1033] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report to the Council on the Work of the Third Session, Doc. C.415 M.171, 1931, p. 9, 12, 15 e 16; OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Second Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 23rd May, 1957). FC/WP2(57)1, p. 2; OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Third Report on the concept of the Fiscal Domicile (on 16th September 1957). FC/WP2(57)2, p. 9 e 11.
[1034] Cf. Preussisches Gesetz, betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (1899). Para considerações sobre esse tratado, cf. JOGARAJAN, Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815–1914 Early Tax Treaties and the Conditions for Action, p. 690 e ss.

chegar a um acordo para resolver a bitributação do caso concreto. No mesmo sentido, dispunham o art. 8 do ADT entre o Império Austro-Húngaro e Liechtenstein (1901)[1035] e o art. 6 do ADT entre o Império Austro-Húngaro e Hessen (1912)[1036]. De maneira semelhante, o art. 1(2) do ADT entre a Alemanha e a Áustria (1922)[1037] estabelecia a obrigação de se chegar a um acordo caso a pessoa fosse nacional de ambos os Estados ou de nenhum deles.

Em linha parecida, nas convenções modelo da Liga das Nações de 1927/1928, em caso de dupla residência de pessoas físicas, previa-se, ao lado da divisão do poder de tributar proporcionalmente ao período que tal sujeito nele ficou durante o ano-fiscal, uma divisão determinada mediante acordo pelas administrações competentes[1038].

Desse modo, tanto nos primeiros ADTs quanto nas convenções modelo da Liga das Nações de 1927/1928, dada a integração entre regras alocativas e regras de determinação da residência, cogitava-se um acordo entre as partes para solucionar a própria bitributação residência-residência de indivíduos. No entanto, em tais ADTs e nas convenções modelo da Liga das Nações de 1927/1928, as pessoas jurídicas não contavam com regras determinando sua residência diretamente no bojo dos ADTs[1039], o que sequer permitiria eventual solução de dupla residência.

Por sua vez, nas minutas de convenções plurilaterais para evitar a bitributação da Liga das Nações de 1931, chegou-se a cogitar, para as pessoas jurídicas, um acordo caso houvesse dúvidas acerca do critério de determinação ou de preferência[1040]. Nelas, estabelecia-se, genericamente, que, em casos particulares de domicílio, aplicar-se-ia o artigo voltado a resolver qualquer controvérsia entre dois ou mais Estados, a qual poderia ser solucionada por um acordo ou, se as partes concordassem, seria dirimida pelo órgão técnico indicado pelo Conselho da Liga das Nações[1041]. Dado que, nessas minutas de convenções plurilaterais, não se concebia a dupla residência de pessoas jurídicas, mas se determinava

---

[1035] Exchange of Notes for the Avoidance of Double Taxation between Austria and Liechtenstein (1901).
[1036] Staatsvertrag zwischen Hessen und Oesterreich über die Beseitigung der Doppelbesteuerung (3 Januar 1912), Treaties IBFD.
[1037] Treaty between Germany and Austria for the equal distribution of taxes at home and abroad, and in particular for the prevention of double taxation in the field of direct taxation, with final protocol and treaty concerning legal safeguards and legal assistance in matters of taxation (23 May 1922) [translated by the Secretariat of the League of Nations], Treaties IBFD.
[1038] Cf. arts. 11 e 12 da CM-LN-I*a* de 1928 e arts. 1 da CM-LN-I*b* de 1928 em LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.216 M.85 II, 1927, p. 11–12; LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.562 M.128, 1928, p. 8–9 e 16.
[1039] Cf. tópico 2.1.1.2, *supra*.
[1040] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Report to the Council on the Work of the Third Session, Doc. C.415 M.171, 1931, p. 9, 12, 15 e 16.
[1041] Cf. *Ibid*.

diretamente a residência com base no *centro real de direção*, o acordo serviria para interpretar essa expressão e, mediatamente, solucionar o impasse de onde seria residente.

Igualmente, nos trabalhos da OECE, chegou-se a cogitar que, em caso de dúvida sobre o critério de preferência eleito – local onde os negócios fossem geridos e controlados –, a solução deveria ocorrer por meio de acordo entre os Estados[1042]. No entanto, por entender que seu uso seria raro, retirou-se a referência expressa a um acordo em caso de dúvidas quanto ao critério de preferência[1043].

Dessa forma, antes mesmo da CM-OCDE de 1963[1044], o acordo entre as partes seria possível para solucionar dúvidas acerca do critério de determinação da residência de pessoas jurídicas ou do critério de preferência eleito para resolver a dupla residência.

Entre a CM-OCDE de 1963[1045] e os Comentários da CM-OCDE de 2008[1046], o procedimento amigável só foi previsto como a última etapa de solução para a dupla residência das pessoas físicas no art. 4(2)(d) das Convenções Modelo. Não foi sugerido, pela regra de desempate, como opção para solucionar a dupla residência de pessoas jurídicas. Por sua vez, a ausência de referência expressa a um acordo na hipótese de haver dúvidas acerca do critério de preferência não impediria o uso do procedimento amigável, nos termos do art. 25 das Convenções Modelo. O procedimento amigável serviria, por exemplo, para solucionar um caso concreto, se um dos Estados estivesse aplicando erroneamente o local de direção efetiva, *ou* para fornecer uma interpretação em abstrato desse critério para a aplicação comum de ambos os Estados[1047].

Desse modo, verifica-se que, desde os primeiros ADTs até a formação da CM-OCDE de 2008, sob a perspectiva das pessoas jurídicas, um acordo entre os Estados para solucionar a dupla residência era concebido para interpretar/aplicar o critério previsto para determinar ou definir a residência, o que só indiretamente solucionaria uma dupla sujeição.

Esse padrão, porém, não foi seguido por alguns países. Por exemplo, na CM-OCDE de 1977, o Japão fez reservas às regras de desempate para indivíduos e para pessoas jurídicas,

---

[1042] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Second Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 23rd May, 1957). FC/WP2(57)1, p. 2; OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Third Report on the concept of the Fiscal Domicile (on 16th September 1957). FC/WP2(57)2, p. 9 e 11.
[1043] Cf. OEEC, Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3, p. 10.
[1044] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963.
[1045] Cf. *Ibid*.
[1046] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3).
[1047] Cf. tópico 2.3.2.2, *supra*, e 3.2.2.1 e 3.2.2.2, *infra*.

pois não só se reservou a adotar o local de direção efetiva, como também preferiu solucionar casos de dupla residência por meio do procedimento amigável[1048]. Essa posição já estava, inclusive, presente em ADTs vigentes, como o concluído com o Brasil (1967 e 1976)[1049], cujo art. 3(2) prevê a solução via acordo entre as autoridades competentes para qualquer pessoa residente em ambos os Estados. No mesmo dia da assinatura desse tratado, houve ainda um memorando de entendimentos, sendo um deles quanto à aplicação daquele dispositivo para as pessoas físicas[1050]. Em 23 de março de 1976, outro memorando de entendimentos foi realizado, o qual manteve aquele feito em relação às pessoas físicas que, basicamente, institui os testes subsequenciais do art. 4(2) das Convenções Modelo, mas no âmbito do próprio procedimento amigável[1051]. Com efeito, o Japão é um exemplo de país que não seguiu as Convenções Modelo da época, valendo-se do procedimento amigável para diretamente solucionar a dupla residência, conforme se verifica no ADT com o Brasil. E, no bojo desse tratado, houve dois procedimentos amigáveis que regularam os critérios a serem aplicados em situações de dupla residência de pessoas físicas, mas nada disseram a respeito das demais pessoas.

Em que pese a divergência de alguns países como o Japão nas décadas de 1960 e 1970, somente em 2001 um grupo de trabalho da OCDE voltou a mencionar, inspirado na regra de desempate das pessoas físicas, a possibilidade de um procedimento amigável para solucionar dupla residência de pessoas jurídicas, mas inserido como última etapa de um teste subsequencial[1052]. No entanto, só nos Comentários da CM-OCDE de 2008 veio a alternativa do procedimento amigável, mas como instrumento a solucionar diretamente a dupla residência de pessoas jurídicas e não como última etapa de um teste subsequencial[1053]. É essa a próxima fase.

[1048] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, para. 27 e 28 das reservas feitas ao art. 4.
[1049] Cf. ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).
[1050] Cf. BRASIL, Troca de Notas (24/01/1967) e Memorando de Entendimentos/"Agreed Minutes", realizado em Tóquio, 24 de janeiro de 1967, 1967.
[1051] Cf. BRASIL, Troca de Notas (23/03/1976) e Memorando de Entendimentos/"Agreed Minutes", realizado em Tóquio, 23 de março de 1976.
[1052] Cf. OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a tie breaker rule, p. 13–14. No mesmo sentido, cf. OECD, Place of Effective Management Concept: Suggestions for changes to the OECD Model Tax Convention, p. 3–6.
[1053] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3).

3.1.2 Dos Comentários da CM-OCDE de 2008 até as Convenções Modelo de 2017: o procedimento amigável como alternativa

A segunda fase é caracterizada pelo surgimento da opção que passou a ser dada no âmbito dos Comentários das Convenções Modelo a partir da CM-OCDE de 2008[1054] até a sua adoção nas Convenções Modelo de 2017[1055].

Nos Comentários ao art. 4 da CM-OCDE 2008, foi inserido o parágrafo 24.1, o qual trouxe uma opção de solucionar a dupla residência de entidades diretamente por meio do procedimento amigável[1056], que refletia, à época, a posição de alguns países em tratados então recém negociados[1057]. De acordo com o parágrafo 24.1, haveria dois motivos que levariam alguns países a adotarem essa alternativa. Primeiro, a solução caso a caso seria preferível, considerando que elas seriam relativamente raras[1058]. Segundo, o exame caso a caso seria a melhor maneira de lidar com as dificuldades de se definir o local de direção efetiva de uma entidade considerando o uso de novas tecnologias de comunicação[1059].

O próprio dispositivo sugerido como alternativa indicava, exemplificativamente, como critérios para resolver a dupla residência o local de direção efetiva e o local de constituição[1060]. No entanto, o referido parágrafo 24.1 dos Comentários deixou claro que essa análise consideraria vários fatores como: o local das reuniões da diretoria ou órgãos equivalentes; o local de condução das atividades do diretor executivo e de outros executivos sêniores; o local da direção sênior do dia a dia; o local da sede; de qual país é a legislação que regula a personalidade jurídica da entidade; onde os registros contábeis são mantidos; e se a definição de residência para um dos Estados em comparação com o outro poderia levar a um uso inadequado dos dispositivos do ADT[1061]. Considerando ainda a eventual necessidade de afastar a discricionariedade[1062] em deixar às autoridades a solução de tais

---

[1054] Cf. *Ibid*.
[1055] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), para. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3).
[1056] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3).
[1057] Cf. OECD, Draft Contents of the 2008 Update to the Model Tax Convention, 21 April to 31 May 2008, p. 8. Ainda sobre isso, cf. SASSEVILLE, Chapter 9: The Meaning of "Place of Effective Management", seç. 9.6.
[1058] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3).
[1059] Cf. *Ibid*.
[1060] Cf. *Ibid*.
[1061] Cf. *Ibid*.
[1062] Esse ponto será abordado separadamente no tópico 3.4.2, *infra*.

casos, o parágrafo 24.1 estabeleceu que os países poderiam incluir os fatores relevantes a serem levados em conta[1063].

Esse mesmo parágrafo 24.1 dos Comentários ao art. 4 da CM-OCDE 2008, além de ter sido mantido nos Comentários das CM-OCDE de 2010[1064] e de 2014[1065], foi reproduzido pelos Comentários ao art. 4 da CM-ONU de 2011[1066].

Portanto, entre 2008 e 2017, surgiu, nos Comentários das Convenções Modelo, a opção de se adotar o procedimento amigável como instrumento de solução de casos de dupla residência de pessoas jurídicas. O que fundamentou a introdução dessa alternativa foi refletir a posição de alguns países, os quais preferiam solucionar as situações de dupla residência, dada a sua raridade, caso a caso, de sorte a evitar incertezas que poderiam surgir com a aplicação do local de direção efetiva diante dos meios de comunicação que estavam surgindo.

Contudo, foi com base em outro motivo que a alternativa se tornou um padrão.

3.1.3 Das Convenções Modelo de 2017: o procedimento amigável como padrão

A terceira fase consiste na adoção, pelas Convenções Modelo de 2017[1067], do procedimento amigável para solucionar diretamente os casos de dupla residência de entidades. Essa modificação é uma das medidas no bojo dos tratados no âmbito do Projeto BEPS.

Diante da alegada necessidade de combate à erosão da base tributável e à transferência de lucros para países de baixa tributação[1068], a pedido dos ministros de finanças do G20, a OCDE apresentou, em 2013, o Projeto BEPS[1069]. Nesse âmbito, um dos problemas vistos foi a possibilidade de a dupla residência de entidades ser utilizada para obter

---

[1063] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3).
[1064] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), para. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3).
[1065] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), para. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3).
[1066] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 10 dos Comentários ao art. 4(3).
[1067] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 10–11.
[1068] Cf. OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting.
[1069] Cf. OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting.

benefícios dos tratados que seriam indevidos. Apesar de tocar a Ação 1[1070] (que trata dos desafios tributários da economia digital) e a Ação 2[1071] (que versa sobre como neutralizar as estruturas híbridas), tal mudança se deu sob os auspícios da Ação 6[1072], cujo objeto é prevenir a utilização abusiva dos ADTs.

Nos trabalhos da Ação 6, ao relatar que, a partir dos Comentários da CM-OCDE de 2008, introduziu-se uma redação alternativa para a regra de desempate das entidades, valendo-se diretamente do procedimento amigável, afirmou-se que, na visão de muitos países, situações de dupla residência de pessoas jurídicas geralmente envolveriam elisão fiscal[1073]. Por isso, recomendou-se a modificação daquela regra de desempate, de modo a adotar tal alternativa, o que permitiria uma solução caso a caso[1074].

Ressalta-se que, ainda no âmbito dos trabalhos da Ação 6, ao propor essa modificação, a maioria dos comentários recebidos foi contrária à alteração seguida[1075]. Se, de um lado, afirmou-se que haveria maior incerteza, imprevisibilidade e riscos de bitributação, de outro, ainda que fosse adotada essa modificação, argumentou-se que as autoridades deveriam ser obrigadas a solucionar a dupla residência, inclusive, num curto prazo[1076]. No entanto, manteve-se a recomendação de alteração seguindo a redação introduzida pelos Comentários da CM-OCDE de 2008.

De modo a introduzir essa mudança mais rapidamente nos ADTs já existentes, a Ação 15, que cuidou do desenvolvimento do Instrumento Multilateral, inseriu um dispositivo nesse sentido[1077]. Afinal, segundo o relatório final da Ação 15, embora a dupla residência de entidades fosse relativamente rara, muitas estratégias de erosão da base e a transferência de lucros para países de baixa tributação envolveriam situações de dupla

---

[1070] Cf. OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report, p. 87 e 171.
[1071] Cf. OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, p. 77–81 e 137–138.
[1072] Cf. OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, p. 72–75.
[1073] Cf. OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, p. 79; OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, p. 72.
[1074] Cf. OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, p. 79; OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, p. 72.
[1075] Cf. OECD, Revised discussion draft - BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, 22 May 2015 - 17 June 2015, p. 37. Sobre as considerações feitas, cf. WEEGHEL, Chapter 10: Article 4(3) of the OECD Model Convention: An Inconvenient Truth, seç. 10.2.
[1076] Cf. OECD, Revised discussion draft - BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, 22 May 2015 - 17 June 2015, p. 37.
[1077] Cf. OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report, p. 24.

residência[1078]. Daí seria melhor uma abordagem caso a caso com o objetivo de impedir o planejamento tributário "agressivo" [1079].

Desse modo, em 2016, foi iniciada a negociação por meio do Instrumento Multilateral[1080], cujo art. 4 prevê a mudança da regra de desempate de entidades, de modo a substituir, nos ADTs afetados por tal Instrumento, essa regra por aquela recomendada pela Ação 6, qual seja: estabelecer o procedimento amigável como instrumento de solução de dupla residência de entidades. Por mais que o referido art. 4 esteja sujeito ao poder de reserva dos signatários – o qual, ao menos, até pesquisa feita em 2017, foi bastante exercido quanto aos artigos relativos aos híbridos como tal art. 4[1081] –, fato é que o procedimento amigável se tornou o modelo sugerido pelas Convenções Modelo de 2017[1082].

Tanto a CM-OCDE de 2017 quanto a CM-ONU de 2017 substituíram a regra de desempate das entidades presente nos modelos anteriores, de sorte a adotar o procedimento amigável como mecanismo de solução direta da dupla residência[1083]. Como justificativa para a mudança, os Comentários da CM-OCDE de 2017 – acompanhados pelos Comentários da CM-ONU de 2017 – dizem que a escolha pela solução caso a caso se daria porque, embora as situações de dupla residência de entidades fossem relativamente raras, haveria um elevado número de casos de elisão fiscal se valendo de entidades com dupla residência[1084].

Tendo isso em vista, constata-se que a transformação da alternativa em padrão se deu a partir de fundamento distinto daquele que justificou a inclusão da alternativa anteriormente. Diante da presunção de que entidades duplamente residentes estariam causando planejamento tributário "agressivo", preferiu-se, apesar das divergências levantadas, alterar a regra de desempate da dupla residência de entidades formada por um

---

[1078] Cf. *Ibid*.
[1079] Cf. *Ibid*.
[1080] Cf. OECD, Multilateral Convention to implement Tax Treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting, 2016.
[1081] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme, Action 2 and the Multilateral Instrument: Is the Reservation Power Putting Coordination at Stake?, **Intertax**, v. 46, n. 2, p. 104–114, 2018; SCHOUERI; GALDINO, Single Taxation como Política Fiscal: o Caso dos Híbridos, p. 97–99. Com a mesma conclusão, cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 41.
[1082] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 10–11.
[1083] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 10–11.
[1084] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 23 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 9 dos Comentários ao art. 4(3).

critério de preferência para empregar diretamente um instrumento de solução de controvérsias.

Feito o histórico acerca do procedimento amigável como solução direta da dupla residência no bojo da regra de desempate de pessoas jurídicas, cabe discorrer sobre o próprio procedimento amigável para daí, posteriormente, cuidar da estrutura da regra de desempate com tal instrumento.

3.2 DO PROCEDIMENTO AMIGÁVEL: CARACTERÍSTICAS E MODALIDADES

A análise geral do procedimento amigável será feita em duas partes.

De um lado, serão feitas considerações gerais acerca do procedimento amigável, como sua principal função, suas características e sua natureza. Esse será o objeto do tópico 3.2.1.

De outro lado, serão abordadas as modalidades do procedimento amigável que se distinguem em razão do seu objeto. Esse será o objeto do tópico 3.2.2.

3.2.1 Das considerações gerais sobre o procedimento amigável

O procedimento amigável consiste num (*i*) instrumento de solução de controvérsias caracterizado por ser: (*ii*) autônomo; (*iii*) preventivo; (*iv*) em regra, bilateral; e (*v*) informal[1085].

A função precípua do procedimento amigável é solucionar uma controvérsia[1086] (*i*), entendida essa de maneira ampla. Afinal, esse instrumento pode servir para resolver dificuldades ou dúvidas de interpretação ou aplicação, particulares ou gerais, bem como para eliminar bitributação não prevista, explícita ou implicitamente, pelos ADTs.

É *autônomo* (*ii*) porque independe e não se confunde com qualquer meio da legislação doméstica[1087]. Há, porém, países com a posição de que decisões judiciais ou administrativas impedem ou, ao menos influenciam, o prosseguimento do procedimento

[1085] Em sentido bastante semelhante, cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 189–191.
[1086] Sobre as suas funções, cf. KOCH, Karl, General Report, *in*: **Cahiers de droit fiscal international**, Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1981, v. 66a-Mutual agreement: procedure and practice, p. 98.
[1087] Cf. *Ibid*., p. 116; XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 189–190; BANTEKAS, Ilias, The mutual agreement procedure and arbitration of double taxation disputes, **ACDI - Anuario Colombiano de Derecho Internacional**, v. 1, p. 182–204, 2008, p. 187. Para exame específico sobre a relação entre procedimento amigável e legislação doméstico, cf. JONES, John F. Avery, The relationship between the mutual agreement procedure and internal law, **EC Tax Review**, v. 8, n. 1, p. 4–8, 1999.

amigável[1088]. No Brasil, embora a pessoa possa, paralelamente, valer-se de remédios judiciais ou administrativos no País (ou no outro Estado), o art. 10 da Instrução Normativa RFB n. 1.846, de 28 de novembro de 2018 ("IN RFB n. 1.846/2018") dispõe que, na apreciação da matéria, a RFB seguirá o que foi decidido nos processos da requerente[1089]. De qualquer forma, considerando apenas os dispositivos dos ADTs, apenas o art. 25(5) das Convenções Modelo estabelece, de certa maneira, uma interferência, no prosseguimento ou não do procedimento amigável para a fase arbitral, na hipótese de o problema não resolvido pelo procedimento amigável já ter sido solucionado por um tribunal administrativo ou judicial de um dos Estados[1090]. Desse modo, apesar de certa divergência, o procedimento amigável caracteriza-se por sua autonomia em face dos remédios domésticos.

É também *preventivo* (*iii*) porque não depende da vera existência de uma (bi)tributação contrária ou não prevista pelo ADT[1091]. Basta, por exemplo, o justo receio por parte do contribuinte de que haverá uma ação ou omissão[1092] por um dos Estados que resultará numa tributação em desacordo com algum dispositivo do ADT[1093]. Ou ainda, é suficiente cogitar uma situação hipotética de caso de bitributação não coberto pelo ADT. Assim, o procedimento amigável é preventivo porque não exige a ocorrência de uma (bi)tributação contrária ou não prevista pelo ADT.

O procedimento amigável é ainda, em regra, *bilateral* (*iv*). Conforme se verá no tópico 3.2.2.1, *infra*, o contribuinte poderá, com base em dispositivo relativo ao procedimento amigável do ADT, apresentar seu caso perante a autoridade competente de uma das partes, a qual poderá *unilateralmente* chegar a uma solução satisfatória[1094]. No

---

[1088] Cf. KOCH, General Report, p. 116; ISMER, Roland, Article 25. Mutual Agreement Procedure, *in*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.), **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**, 4. ed. The Netherlands: Kluwer Law International, 2015, v. II, p. 1794–1795.

[1089] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes, Chapter 9: Brazil, *in*: PISTONE, Pasquale (Org.), **Tax Procedures**, Amsterdam: IBFD, 2020, seç. 9.5.3. Para posição de que essa medida é muito restritiva, cf. BARRETO, Paulo Ayres; KOURY, Paulo Arthur Cavalcante, O Procedimento Amigável (Mutual Agreement Procedure) no Brasil: Entre os Tratados, os Standards da OCDE e a Legislação Interna, *in*: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Orgs.), **Anais – VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19**, São Paulo: IBDT, 2020, p. 386.

[1090] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–68. No mesmo sentido, a alternativa B do art. 25 da CM-ONU de 2017, cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 38.

[1091] Cf. ISMER, Article 25. Mutual Agreement Procedure, p. 1786.

[1092] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 1354.

[1093] Cf. art. 5º, §1º, V, da IN RFB n. 1.846/2018.

[1094] Para uma classificação dessa fase do procedimento amigável individual em unilateral cf., *e.g.*, MIYAKE, Alina, Os mecanismos de soluções de controvérsias em Direito Tributário Internacional: uma análise do cenário brasileiro, *in*: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Orgs.), **A Tributação**

entanto, salvo essa hipótese, não alcançando uma solução unilateral, ou se tratando de questões gerais (*i.e.*, não vinculadas a um contribuinte), o procedimento amigável será bilateral, pois pressupõe a atuação das autoridades competentes de *ambos* os Estados. Ainda que os contribuintes sejam afetados, o procedimento amigável é, por excelência, um recurso *entre Estados*[1095]. E, em razão disso, revela-se uma de suas grandes vantagens, já que se permite alcançar uma solução comum, diferentemente se o contribuinte se valesse apenas dos recursos domésticos em cada Estado[1096]. Contudo, exceto em casos específicos como na regra de desempate de pessoas físicas e no modo de aplicação das limitações presentes nas regras distributivas de dividendos, juros[1097] (e royalties)[1098], não existe uma obrigação de se chegar a um acordo amigável, mas apenas de negociar, *i.e.*, há uma obrigação de meio, não de resultado[1099]. Portanto, o procedimento amigável é, em regra, bilateral, porém no sentido de ambas as autoridades serem obrigadas a negociar e não a concluírem um acordo.

Por fim, em comparação com outros mecanismos de solução de controvérsias e com outras vias de comunicação entre as autoridades competentes, o procedimento amigável é *informal* (*v*). Ele não possui formalidades típicas de um tribunal, tampouco requer comunicação pelas vias diplomáticas[1100], o que o caracteriza como uma alternativa menos custosa[1101]. Simplesmente, as autoridades comunicam-se entre si, podendo, a seu critério, criar uma comissão, de modo a possibilitar a comunicação oral direta, nos termos do art.

Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, v. III-Transparência e Economia Digital, p. 212.

[1095] Cf. ISMER, Article 25. Mutual Agreement Procedure, p. 1780–1781; DE LILLO, Francesco, Chapter 26: Tax Treaties and Dispute Resolution, *in*: OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema (Orgs.), **Roy Rohatgi on International Taxation**, Amsterdam: IBFD, 2018, v. 1: Principles, seç. 26.

[1096] Cf. OKUMA, Alessandra, As Convenções para Evitar Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsia, *in*: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.), **Direito Tributário Internacional Aplicado**, São Paulo: Quartier Latin, 2007, v. IV, p. 424; DE LILLO, Chapter 26: Tax Treaties and Dispute Resolution, seç. 26.1.2.1.

[1097] Veja arts. 4(2), 10(2) e 11(2) em OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15, M-33 e M – 38.

[1098] Veja arts. 4(2), 10(2), 11(2) e 12(2) em UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 11, 19, 21–22.

[1099] Sem falar dos casos específicos, cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 190; ISMER, Article 25. Mutual Agreement Procedure, p. 1799.

[1100] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 1347; MARIOTTINI, Isabella Rossi Pinheiro, O Procedimento Amigável no âmbito dos Acordos Internacionais de Bitributação e a prática brasileira, **Revista de Direito Tributário Internacional**, v. 5, p. 116–137, 2019, p. 122–123; LANG, **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**, seç. 14.1; SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio, Chapter 37: Practicability, Enforcement and Legitimacy: Tax Treaty Dispute Resolution at a Crossroads, *in*: KOFLER, Georg; MASON, Ruth; RUST, Alexander (Orgs.), **Thinker, Teacher, Traveler: Reimagining International Tax - Essays in Honor of H. David Rosenbloom**, Amsterdam: IBFD, 2021, seç. 37.2.

[1101] Cf. KOCH, General Report, p. 118; DE LILLO, Chapter 26: Tax Treaties and Dispute Resolution, seç. 26.1.2.1.

25(4) das Convenções Modelo[1102]. Afora a existência de prazos para o contribuinte apresentar seu caso e para as autoridades competentes analisarem, sob pena de se iniciar a fase arbitral, inexistem prazos preestabelecidos[1103]. A esse respeito, o art. 25(4) (de ambas as alternativas) das CM-ONU (1980-2017)[1104] prevê expressamente o desenvolvimento de procedimentos, condições e técnicas bilaterais para a sua condução, bem como a própria formulação unilateral disso pelas autoridades[1105]. Apesar dessa previsão, os Comentários da CM-ONU (1980-2017)[1106] enfatizam que o intuito não é perder a flexibilidade do procedimento amigável.

Tendo isso em vista, constata-se que o procedimento amigável possui a função de solucionar dificuldades ou dúvidas de interpretação ou aplicação, particulares ou gerais, bem como para eliminar bitributação não prevista, explícita ou implicitamente, pelos ADTs. Também se conclui que ele se caracteriza por ser: autônomo (*i.e.*, independente dos remédios domésticos); preventivo (*i.e.*, não depende da vera existência de uma (bi)tributação contrária ou não prevista pelo ADT); em regra, bilateral (*i.e.*, ambas as autoridades possuem a obrigação de negociar); e informal (*i.e.*, não é dotado de formalidades).

Apresentadas as considerações gerais acerca do procedimento amigável, cabe examinar as suas modalidades.

[1102] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–68; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 37–38.

[1103] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 191.

[1104] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 40; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 35; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 30–31; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 36–37.

[1105] Sobre esse assunto, cf. BARBOSA, **O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros**, p. 77–78.

[1106] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 235; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 10 dos Comentários ao art. 25(4); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 11 dos Comentários ao art. 25(4); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 11 dos Comentários ao art. 25(4).

3.2.2 Das modalidades do procedimento amigável

Ainda que alvo de críticas[1107], há uma classificação, difundida no Direito Tributário Internacional[1108-1109], do procedimento amigável em modalidades quanto ao seu objeto[1110]: (3.2.2.1) o procedimento amigável *individual* (também chamado de procedimento amigável *em sentido estrito*[1111]); (3.2.2.2) o procedimento amigável *interpretativo*; e (3.2.2.3) o procedimento amigável *integrativo*.

3.2.2.1 Do procedimento amigável individual

Muito embora o procedimento amigável tenha como partes exclusivamente os Estados Contratantes[1112], os contribuintes não deixam de ter algum papel no uso desse mecanismo de solução de controvérsia[1113].

Nesse sentido, chama-se de *individual* a modalidade de procedimento amigável cujo passo preliminar é dado pelo contribuinte[1114]. Aqui é importante explicitar que o escopo pessoal do art. 25(1) das Convenções Modelo pode variar. Apesar de, na CM-OCDE de 1963[1115], esse dispositivo falar em *residente* de um Estado Contratante, já na CM-OCDE de 1977 passou-se a fazer referência à *pessoa*[1116], com menção expressa à possibilidade de também os nacionais serem abrangidos em caso de violação da regra antidiscriminação. Aliás, tampouco faz sentido entender que os termos *residente* ou *pessoa* nessas Convenções Modelo afastem um procedimento amigável sobre o próprio escopo pessoal, por exemplo,

---

[1107] Cf. BARBOSA, **O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros**, p. 81.
[1108] Cf., *e.g.*, VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 1347; XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 188–189; SANTIAGO, **Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos**, p. 184.
[1109] Para classificações um pouco distintas, cf., *e.g.*, MIYAKE, Os mecanismos de soluções de controvérsias em Direito Tributário Internacional: uma análise do cenário brasileiro, p. 212.
[1110] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 188–189.
[1111] Cf., *e.g.*, KOCH, General Report, p. 107; SANTIAGO, **Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos**, p. 194.
[1112] Cf. ISMER, Article 25. Mutual Agreement Procedure, p. 1780–1781. No âmbito da legislação brasileira, cf. art. 2º da IN RFB n. 1.846/2018.
[1113] Cf. BARBOSA, **O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros**, p. 82.
[1114] Cf. ISMER, Article 25. Mutual Agreement Procedure, p. 1787.
[1115] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 56.
[1116] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, p. 42. No mesmo sentido seguiu a CM-ONU, cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 40.

acerca da abrangência dos termos *pessoa* ou ainda *sujeito a tributo*[1117]. Por mais que, depois de examinar o caso, possa se chegar à conclusão de que o contribuinte não faz jus ao ADT, claramente esses temas tocam a aplicação do ADT e, por isso, estão cobertos pelo procedimento amigável.

Com efeito, segundo o art. 25(1) das Convenções Modelo, caso se considere que a ação ou omissão de um ou de ambos os Estados Contratantes impliquem ou poderão acarretar uma tributação em desacordo com o ADT, o próprio contribuinte poderá apresentar sua situação perante a autoridade competente de um dos Estados Contratantes[1118]. De acordo com o art. 25(2) das Convenções Modelo[1119], na hipótese de a autoridade competente entender que o pedido pareça justificado e ela não puder, unilateralmente, alcançar uma solução satisfatória, então deverá se esforçar para solucionar o caso mediante procedimento amigável com a autoridade do outro Estado, de modo a evitar a tributação contrária ao ADT.

Há, portanto, uma fase interna composta por duas etapas anteriores ao início das tratativas entre as autoridades de ambos os Estados. A primeira consiste na apresentação pelo contribuinte do seu caso perante a autoridade competente de um dos Estados Contratantes. A segunda é a apreciação por tal autoridade que não só o desconsiderará na hipótese de entender que ele não pareça justificado[1120], como também poderá solucioná-lo unilateralmente. Somente depois dessas duas etapas é que a autoridade que recebeu o pedido deverá se esforçar para instaurar um procedimento amigável com a autoridade competente do outro Estado Contratante, a fim de negociar para afastar a tributação contrária ao ADT. Na hipótese de o problema não ser resolvido pelo procedimento amigável em determinado período, passa-se à fase arbitral, salvo se o problema em questão já tiver sido solucionado internamente por um tribunal dos Estados. Por outro lado, alcançado o consenso, o procedimento amigável torna-se um acordo entre os Estados, mutuamente vinculante[1121].

[1117] Em sentido parecido, cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 1353; GOVIND, Sriram, Chapter 10: Personal Scope of the Mutual Agreement Procedure and Arbitration Provisions, and the Mutual Assistance Provisions, *in*: LANG, Michael *et al* (Orgs.), **Tax Treaty Entitlement**, Amsterdam: IBFD, 2019, seç. 10.2.2.1.

[1118] Há modelos que só pode apresentar para a autoridade competente do Estado onde é residente, cf., *e.g.*, UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 36–37.

[1119] Cf., *e.g.*, OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, p. M–60; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 30–31.

[1120] Para exemplos do que não seria justificado, cf. KOCH, General Report, p. 109–110; SANTIAGO, **Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos**, p. 200–201.

[1121] Cf. DE LILLO, Francesco, Chapter 20: Administrative Provisions, *in*: OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema (Orgs.), **Roy Rohatgi on International Taxation**, Amsterdam: IBFD, 2018, v. 1: Principles, seç. 20.1.1.2.

À luz dessas considerações, constata-se que o objeto do procedimento amigável individual (ou em sentido estrito) resume-se à controvérsia de um *caso concreto*, trazido pelo contribuinte[1122].

O fato de seu objeto versar sobre um caso individual não significa que ele não possa envolver uma dificuldade ou dúvida na interpretação ou aplicação do ADT (objeto do procedimento amigável interpretativo)[1123]. Por exemplo, num ADT que adote o local de direção efetiva como critério de preferência da regra de desempate, uma entidade duplamente residente pode apresentar um pedido perante um dos Estados, de sorte a questionar qual é o significado daquele critério, a fim de que possa garantir qual Estado será seu Estado de Residência. O justo receio pode ter diversas bases como a jurisprudência vacilante (*e.g.*, Caso DOLCE & GABANNA e Caso FINGEN da *Corte Suprema di Cassazione*[1124]) ou ainda a existência de reservas/posições das partes em sentidos opostos (*e.g.*, França e Nova Zelândia[1125]) ou em sentidos inconclusivos com fundamento ao arrepio do ADT (*e.g.*, Brasil[1126]).

Tampouco o fato de seu objeto versar sobre um caso individual implica que, na prática, não se possa eliminar uma bitributação não coberta pelo ADT (objeto do procedimento amigável integrativo). À primeira vista, essa afirmação não pareceria possível, uma vez que a condição para o procedimento amigável reside no justo receio de uma tributação *contrária* ao ADT, o que pressupõe a tutela do ADT para a situação que se encontra o contribuinte, ao menos sob seu ponto de vista. Contudo, é bastante tênue a linha que separa uma dificuldade ou dúvida interpretativa e uma eliminação de bitributação não prevista pelo ADT. Daí que, embora o contribuinte apresente seu caso pautado em justo receio, após análise detida, pode-se chegar à conclusão de que se trata de uma eliminação de bitributação não prevista pelo ADT. Por exemplo, a depender do entendimento sobre a perspectiva (bilateral versus plurilateral)[1127] da análise do local de direção efetiva para situações de dupla residência de pessoas jurídicas, poder-se-ia cogitar um caso de eliminação bitributação não previsto anteriormente. Considerando a posição da OCDE de que só há um local de direção efetiva, estando ele num terceiro Estado, a regra de desempate não soluciona

---

[1122] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 189.
[1123] Cf. KOCH, General Report, p. 108; SANTIAGO, **Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos**, p. 185.
[1124] Cf. tópicos 2.4.3 e 2.4.4, *supra.*
[1125] Cf. tópicos 2.4.2.2 e 2.4.3, *supra.*
[1126] Cf. tópico 2.4.6, *supra*.
[1127] Cf. tópico 2.3.2.1, *supra*.

o problema. Ora, se a resolução dessa hipótese não se extrairia da compreensão de *local de direção efetiva*, então se trataria de um caso de eliminação de bitributação não prevista implicitamente pelo ADT dada a ausência de um teste de aplicação subsidiária para tanto. Diante de uma resolução para um caso como esse, surgem duas questões cujas respostas não são claras. De um lado, se esse procedimento amigável necessariamente precisaria ser extensível a outros contribuintes para assegurar que outras situações equivalentes também fossem resolvidas. De outro lado, se seria possível chegar à fase arbitral, considerando que o art. 25(5)(a) das Convenções Modelo condiciona esse acesso, além de um prazo sem resolução por parte das autoridades competentes, à ocorrência de uma tributação contrária aos dispositivos do ADT. De qualquer forma, o importante aqui é destacar a possibilidade de um procedimento amigável individual envolver, na prática, a eliminação de uma bitributação não coberta pelo ADT.

Apesar de o procedimento amigável individual poder envolver uma interpretação ou uma resolução de uma bitributação não prevista pelo ADT, isso não o torna idêntico às outras modalidades. Ao fim e ao cabo, seu objeto é distinto dos demais, pois volta-se à controvérsia de um *caso concreto* e não ao tratamento de várias situações hipotéticas.

Por outro lado, a resolução de um grupo de situações pode envolver dúvidas ou dificuldades na interpretação e aplicação dos ADTs *ou* a eliminação de uma bitributação não prevista. É do primeiro de que se passa a tratar.

3.2.2.2 Do procedimento amigável interpretativo

Diante das várias questões que podem surgir, especialmente, em decorrência da vagueza e da ambiguidade de expressões presentes nos ADTs, prevê-se a possibilidade de as autoridades dos Estados Contratantes solucionarem, por meio do procedimento amigável, quaisquer dificuldades ou dúvidas oriundas da interpretação ou aplicação do ADT[1128]. É assim que dispõe a primeira parte do art. 25(3) das Convenções Modelo[1129].

A essa modalidade denomina-se de procedimento amigável *interpretativo*. Diferentemente do *individual*, são as próprias autoridades que se esforçam para cuidar de determinada questão[1130]. Diante da contínua interpretação e aplicação dos dispositivos de

[1128] Cf. ISMER, Article 25. Mutual Agreement Procedure, p. 1803.
[1129] Cf., *e.g.*, OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, p. M–60; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 30–31.
[1130] Cf. ISMER, Article 25. Mutual Agreement Procedure, p. 1805.

um ADT, é natural que as próprias autoridades percebam os vários sentidos que uma expressão do tratado possa gerar, bem como constatem dificuldades em sua aplicação[1131]. Por isso, embora independente da provocação de um contribuinte, o procedimento amigável interpretativo não só pode derivar de situações concretas, como também impactará os contribuintes potencialmente cobertos pelo ADT[1132]. Contudo, costuma-se deixar claro que se trata de um procedimento amigável de natureza *geral*, *i.e.*, e não voltado a um contribuinte [1133]. Desse modo, verifica-se que o objeto do procedimento amigável *interpretativo* é solucionar dúvidas e dificuldades na interpretação e aplicação do ADT, mas em caráter geral.

A respeito dessa modalidade, valem aqui dois exemplos que envolvem o Brasil. No dia 1º de fevereiro de 2008, a RFB editou o Ato Declaratório Interpretativo RFB n. 22, cujo objeto versou, no bojo do ADT entre Brasil e México (2003)[1134], sobre a abrangência do *impuesto empresarial a tasa única* do México, provavelmente por conta da aplicação do teste de similaridade substancial presente no art. 2(3) desse ADT, sendo que o preâmbulo de tal Ato expressamente remeteu à aplicação dos dispositivos do ADT referentes ao procedimento amigável do tratado[1135]. Posteriormente, em 21 de dezembro de 2014, a RFB editou o Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 27, cujo objeto envolveu, no âmbito do ADT entre Brasil e Espanha (1974) [1136], a interpretação de *dividendos*, *royalties* e *serviços técnicos*, sendo que o preâmbulo daquele Ato expressamente diz que foi fruto de um procedimento amigável interpretativo entre os Estados[1137].

Portanto, verifica-se que o procedimento amigável interpretativo se caracteriza por solucionar, em caráter geral, eventuais dúvidas ou dificuldades que possam surgir na interpretação ou aplicação dos dispositivos do ADT.

Contudo, caso se trate de uma eliminação de bitributação não prevista, explícita ou implicitamente, pelos dispositivos de um ADT, então é de outra modalidade de procedimento amigável que se trata, qual seja: o procedimento amigável integrativo.

[1131] Cf. *Ibid*.
[1132] Cf. KOCH, General Report, p. 99; BARBOSA, **O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros**, p. 85.
[1133] Cf. ISMER, Article 25. Mutual Agreement Procedure, p. 1805; DE LILLO, Chapter 20: Administrative Provisions, seç. 20.1.1.3.
[1134] Cf. ADT-Brasil e México (2003).
[1135] Cf. BRASIL, RFB, Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 22, de 1º de fevereiro de 2008.
[1136] Cf. ADT-Brasil e Espanha (1974).
[1137] Cf. BRASIL, RFB, Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 27, de 21 de dezembro de 2004.

3.2.2.3 Do procedimento amigável integrativo

Para além do sentido possível das palavras e da aplicação do texto vigente, encontra-se a possibilidade de as autoridades consultarem umas às outras para evitar a bitributação de casos não previstos pelo ADT, nos termos da segunda parte do art. 25(3) das Convenções Modelo[1138]. Trata-se da modalidade do procedimento amigável *integrativo*.

Destacam-se duas características do procedimento amigável *integrativo* em relação às duas modalidades precedentes.

A primeira é a de que não há expressamente a necessidade de se esforçar (*endeavour*). Ou seja, diferentemente das modalidades acima, não existe sequer a obrigação de negociar; é uma faculdade. Nas palavras de ROLAND ISMER, há um baixo grau de comprometimento (*low degree of commitment*)[1139]. Dessa maneira, no procedimento amigável integrativo, simplesmente, dispõe-se que as autoridades *podem consultar-se* mutuamente com o intuito de eliminar determinada bitributação não abarcada pelo ADT.

A segunda característica refere-se à necessidade de uma *bitributação*. De um lado, no procedimento amigável individual, basta o justo receio a uma tributação contrária aos dispositivos do ADT para que o contribuinte apresente seu caso[1140]. De outro lado, no procedimento amigável interpretativo, não há qualquer referência a uma tributação contrária ou a uma bitributação; mas apenas dificuldades ou dúvidas quanto à interpretação ou aplicação do ADT. Diferentemente dessas duas modalidades, no procedimento amigável integrativo, fala-se em *eliminação da bitributação*. Portanto, pressupõe que, explícita ou implicitamente, o ADT não soluciona determinada bitributação, a qual, por sua vez, poderá ser dirimida caso as autoridades cheguem a um acordo.

Desse modo, constata-se que o procedimento amigável *integrativo* é aquele cujo objeto envolve uma bitributação não coberta, explícita ou implicitamente, pelo ADT. Embora possa decorrer, inicialmente, de um procedimento amigável individual cuja controvérsia não seja clara se versa sobre matéria interpretativa ou integrativa – sob pena de sequer ser aceita –, o seu resultado não está restrito a um contribuinte, dado que possui caráter geral.

[1138] Cf., *e.g.*, OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, p. M–60; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 30–31.
[1139] ISMER, Article 25. Mutual Agreement Procedure, p. 1806.
[1140] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 1354; LANG, **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**, seç. 14.1.

Um exemplo claro desse seria um que suprisse a ausência de uma regra alocativa sobre *outros rendimentos* (*other income*) no âmbito do ADT entre Brasil e França (1971)[1141]. Nos termos do art. 25(3) desse ADT, as autoridades competentes podem instaurar um procedimento amigável com o intuito de impedir a bitributação de casos não previstos pelo tratado. Dado que esse ADT não possui um dispositivo equivalente ao art. 21 (outros rendimentos) das Convenções Modelo, seria possível cogitar que se realizasse um procedimento amigável integrativo, de sorte a cobrir situações que seriam desse artigo[1142]. Caso contrário, tais casos podem se sujeitar à bitributação, ainda que, no âmbito do ADT, a pessoa satisfaça o escopo pessoal e o tributo seja por ele coberto. Por exemplo, na Solução de Consulta COSIT n. 184, de 28 de setembro de 2018, a RFB entendeu que a remessa a título de taxa anual de filiação, de um residente no Brasil, para uma associação sem fins lucrativos, residente na França, estaria sujeita ao Imposto de Renda no Brasil sem qualquer limitação, uma vez que o rendimento não estaria coberto por nenhuma das regras alocativas do referido ADT, dada a ausência de um dispositivo equivalente ao art. 21 das Convenções Modelo[1143].

Apesar de o Brasil prever o procedimento amigável integrativo somente em alguns ADTs[1144], dada a posição a esse respeito de 1997 até 2017[1145], ressalta-se a existência de controvérsia sobre a necessidade ou não de autorização legislativa para realizar o procedimento amigável integrativo.

De um lado, argumenta-se que, em regra, o procedimento amigável possuiria a natureza de interpretação autêntica nos termos do art. 31, §3º, "a", CVDT[1146], já que haveria mera execução ou compreensão sobre o que foi previsto no ADT, sendo, por isso, dispensável o concurso do Poder Legislativo para que se torne eficaz[1147]. Consequentemente, em razão de lidar com situações não previstas pelo ADT, o procedimento amigável

---

[1141] Cf. ADT-Brasil e França (1972).
[1142] Com afirmação nesse sentido, mas em abstrato, cf. RUST, Alexander, Article 21. Other Income, *in*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.), **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**, 4. ed. The Netherlands: Kluwer Law International, 2015, v. II, p. 1550.
[1143] Cf. BRASIL, RFB, Solução de Consulta COSIT n. 184, de 28 de setembro de 2018, para. 11, 12, 24, 27 e 28.
[1144] Sobre a política tributária brasileira acerca do procedimento amigável, cf. ROCHA, Sérgio André, Soluções de divergências hermenêuticas nos tratados internacionais tributários, **Revista de Direito Tributário Internacional**, v. 4, n. 10, p. 187–222, 2008, p. 188–191; SCHOUERI; SILVA, Brazil, p. 199–200; ROCHA, **Política Fiscal Internacional Brasileira**, p. 83–84; BARBOSA, **O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros**, p. 103.
[1145] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998, p. 300; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. P(25).
[1146] Cf. UN, Vienna Convention on the Law of Treaties (1969), p. 12–13.
[1147] Cf. BARBOSA, **O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros**, p. 157.

integrativo (e casos específicos de procedimento amigável individual) não seria enquadrado como interpretação autêntica, mas vera emenda ou modificação, o que poderia reclamar o concurso do Poder Legislativo para ser eficaz[1148].

De outro lado, afora o argumento da linha tênue entre interpretação e integração, sustenta-se a presença de autorização legislativa, uma vez que o próprio ADT, eficaz porque aprovado pelo Poder Legislativo, prevê o procedimento amigável, seja ele integrativo ou não[1149]. Desse modo, as autoridades competentes extrairiam seu poder como verdadeiros representantes do Estado do próprio ADT e, por isso, com vistas às finalidades do ADT, poderiam eliminar a bitributação não prevista anteriormente[1150].

Independentemente da controvérsia, o importante aqui é verificar que o procedimento amigável integrativo consiste na resolução, em caráter geral, de uma bitributação não prevista, explícita ou implicitamente, pelos dispositivos do ADT.

Apresentas as considerações gerais e as modalidades do procedimento amigável, pode-se adentrar a estrutura da regra de desempate de pessoas jurídicas com tal instrumento.

3.3 DA ESTRUTURA DA REGRA DE DESEMPATE COM O PROCEDIMENTO AMIGÁVEL COMO INSTRUMENTO DE SOLUÇÃO DE DUPLA RESIDÊNCIA DE PESSOAS JURÍDICAS

A regra de desempate formada pelo procedimento amigável como instrumento de solução de dupla residência de pessoas jurídicas pode ser decomposta em seu antecedente e consequente normativo: *se* existe uma dupla residência de uma entidade no bojo da regra de determinação da residência do ADT (antecedente), *então* as autoridades competentes deverão se esforçar para determinar, mediante procedimento amigável, de qual Estado essa pessoa deverá ser considerada como residente para os fins do ADT, levando em conta seu local de direção efetiva, seu local de constituição e outros fatores relevantes, bem como a extensão e de que maneira essa pessoa poderá acessar os benefícios do ADT; caso contrário, não poderá gozar de qualquer medida para eliminar a bitributação nele prevista (consequente).

[1148] Cf. *Ibid*., p. 165–168. Em sentido semelhante, cf. ROCHA, Soluções de divergências hermenêuticas nos tratados internacionais tributários, p. 202.
[1149] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, Prefácio, *in*: BARBOSA, Mateus Calicchio (Ed.), **O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros**, São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2018, p. 17.
[1150] Cf. *Ibid*., p. 17–18.

Assim, por mais que o antecedente normativo dessa regra seja idêntico ao de uma regra de desempate composta pelo local de direção efetiva como critério preferência – sobre o qual foi abordado no tópico 2.3.1, *supra* –, verificou-se, no tópico 3.1.3, *supra*, que o fundamento para a adoção do procedimento amigável baseia-se na visão de que há elevado grau de correspondência entre o status de duplo residente e o abuso. No entanto, a condição de duplo residente pode se dar sem qualquer intenção ou ainda por razões não tributárias. É esse o objeto do tópico 3.3.1.

Já quanto ao consequente normativo, constata-se uma ampla discricionariedade por parte das autoridades competentes, seja pela ausência de obrigação, seja pelos fatores exemplificativos a serem considerados, seja pela possibilidade de atribuir acesso total, parcial ou ainda bloquear o acesso ao ADT. Esse será o objeto do tópico 3.3.2.

3.3.1 Do antecedente normativo: a dupla residência como abuso

Em comparação com a regra de desempate formada pelo local de direção efetiva como critério de preferência, não haveria, à primeira vista, qualquer necessidade de discorrer especificamente sobre o antecedente normativo da regra de desempate formada pelo procedimento amigável como instrumento de solução. Afinal, em ambos os casos, o antecedente normativo é o mesmo: a situação de dupla residência.

Contudo, conforme relatado no tópico 3.1.3, *supra*, a fundamentação para que a alternativa se tornasse o padrão decorreu da noção de que, não obstante as situações de dupla residência de entidades fossem relativamente raras, haveria um elevado número de casos de elisão fiscal se valendo de pessoas jurídicas com dupla residência[1151]. Em essência, para pessoas jurídicas, haveria elevado grau de correspondência entre o status de duplo residente e o abuso.

No entanto, a situação de dupla residência não revela necessariamente qualquer conduta abusiva[1152]. Ela simplesmente reflete o preenchimento, em cada Estado, do teste de

[1151] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 23 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 9 dos Comentários ao art. 4(3).

[1152] Cf. OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a tie breaker rule, para. 74–75; MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 42–44; PISTONE, Pasquale; ČIČIN-ŠAIN, Nevia, Chapter 1: The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument: General Report, *in*: KOFLER, Georg *et al* (Orgs.), **The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument**, Amsterdam: IBFD, 2021, seç. 1.3.2.

sujeição tributária presente no art. 4(1) das Convenções Modelo[1153], geralmente devido ao emprego, por parte das legislações domésticas, de critérios pessoais amplos, especialmente os formais[1154]. Dessa forma, pode-se dividir o status de duplo residente a partir da intenção ou não de obter essa condição.

De um lado, haverá situações em que a pessoa sequer teve como objetivo alcançar o status de duplo residente[1155]. Além de as conexões pessoais poderem se valer de distintos fatores, estes podem variar no tempo, seja em virtude de mudanças legislativas, seja devido à alteração do sentido da conexão ali presente por parte das autoridades tributárias ou em razão de decisões administrativas ou judiciais. Especialmente por conta de empresas cada vez menores conseguirem operar globalmente, o status de duplo residente, conquanto não quisto, tende a aumentar no futuro[1156]. Basta aqui citar pessoas jurídicas dotadas de estrutura societária simples, seja porque ligadas à atividade personalíssima ou de um grupo determinado (*e.g.*, artistas, desportistas, *influencers* etc.), seja porque detidas por poucas pessoas físicas (*e.g.*, negócios familiares). Em casos como esses, inclusive, a dupla residência pode ser até mesmo indesejada, já que não se goza ou não se objetiva arcar com uma assistência jurídica suficiente para tanto[1157].

De outro lado, mesmo que se objetive alcançar o status de duplo residente, essa condição pode estar atrelada a razões tributárias ou *não tributárias*[1158]. Nesse sentido, GUGLIELMO MAISTO E OUTROS citam como razões não tributárias: as fusões, determinado modelo de negócio e a administração vertical de grupos[1159]. Por sua vez, PETER BRÄUMANN menciona casos em que pessoas responsáveis pela direção possam simplesmente atuar de maneira mais eficiente em lugar diverso ou ainda que o tipo societário que melhor se adeque à determinada atividade ou estrutura empresarial só seja oferecido em certo local[1160]. Considerando a legislação brasileira em que, por vezes, determinadas atividades só podem

---

[1153] Em sentido semelhante, cf. OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a tie breaker rule, para. 75.
[1154] Cf. BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.2.2.
[1155] Cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 42–44; OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 5.2.1.3.
[1156] Cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 43.
[1157] Cf. *Ibid*.
[1158] Cf. OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a tie breaker rule, para. 75; MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 42–44; BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.2.2; STARINGER, Claus; MOLDASCHL, Katharina, Chapter 4: The Role of Competent Authorities under Article 4(3) of the OECD Model Tax Convention, *in*: KOFLER, Georg *et al* (Orgs.), **Tax Treaties and Procedural Law**, Amsterdam: IBFD, 2020, seç. 4.2.3.2.
[1159] Cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 43.
[1160] Cf. BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.2.2.

ser executadas por empresas nacionais[1161], uma empresa não residente pode se nacionalizar, mas ainda assim satisfazer a conexão pessoal do país anterior. Com efeito, puramente por uma razão regulatória, determinada entidade acaba tendo que se tornar residente em outro local[1162].

Portanto, por mais que o antecedente normativo da regra de desempate composta pelo procedimento amigável seja o mesmo da anterior, a razão para a mudança baseou-se na ideia de que o próprio status de duplo residente traduziria elevado grau de correspondência com o abuso. No entanto, essa condição não revela necessariamente qualquer conduta abusiva, pois pode não ter sido intencional ou ainda podem existir razões não tributárias para tanto. Ressalta-se, por outro lado, que o abuso foi a razão para a mudança da regra de desempate, mas não faz parte propriamente do antecedente normativo da norma, uma vez que, independentemente da situação, um duplo residente dependerá de um procedimento amigável para acessar os benefícios do ADT.

Assim, nos termos do novo padrão, se a entidade é duplo residente, então se exige um procedimento amigável. É esse o consequente normativo de que se passa a tratar.

3.3.2 Do consequente normativo: o acesso ao tratado conforme a discricionariedade das autoridades competentes

Satisfeito o teste de sujeição tributária em ambos os Estados, *então* as autoridades competentes deverão se esforçar para determinar, mediante procedimento amigável, de qual Estado essa pessoa deverá ser considerada como residente para os fins do ADT, levando em conta seu local de direção efetiva, seu local de constituição e outros fatores relevantes, bem como a extensão e de que maneira essa pessoa poderá acessar os benefícios do ADT; caso contrário, não poderá gozar de qualquer medida para eliminar a bitributação nele prevista.

Dessa forma, a dupla residência de pessoas jurídicas conduz *diretamente* a um procedimento amigável, *i.e.*, inexiste um critério de preferência como etapa anterior. No entanto, a nova regra de desempate não faz uma referência expressa a um *dispositivo* do procedimento amigável, mas apenas uma referência genérica ao *procedimento amigável*[1163].

[1161] Cf., *e.g.*, art. 176, §1º, da Constituição Federal: "*[a] pesquisa e a lavra de recursos minerais e o aproveitamento dos potenciais a que se refere o "caput" deste artigo somente poderão ser efetuados mediante autorização ou concessão da União, no interesse nacional, por brasileiros ou empresa constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País, na forma da lei, [...]*".

[1162] Para outros exemplos, cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 43.

[1163] Cf. *Ibid*., p. 52.

Diante disso, é preciso demonstrar por que se trata de um procedimento amigável na modalidade individual e qual é a relação entre a regra de desempate e as condições e fases desse procedimento amigável. Esse será o objeto do tópico 3.3.2.1.

Diferentemente da regra de desempate das pessoas físicas, o dever de instaurar um procedimento amigável refere-se apenas ao dever de negociar e não de se chegar a um resultado, o que traz maior discricionariedade para as autoridades competentes, bem como revela uma função dissuasiva em relação ao próprio status de duplo residente. Esse será o objeto do tópico 3.3.2.2.

De modo a guiar a negociação e decisão das autoridades competentes, a regra de desempate apresenta fatores relevantes a serem considerados. Se, de um lado, a ausência de uma preferência entre os fatores aumenta a discricionariedade das autoridades competentes, de outro, é preciso compreender a expressão "e quaisquer outros fatores relevantes" à luz da função da regra de desempate. Esse será o objeto do tópico 3.3.2.3.

A partir disso, encontram-se os três resultados possíveis: o acesso total, o acesso parcial e o impedimento a qualquer medida para eliminar a bitributação prevista pelo ADT. Esse será o objeto do tópico 3.3.2.4.

3.3.2.1 Do procedimento amigável a que se faz referência

Embora a nova regra de desempate faça uma mera referência genérica ao procedimento amigável, *i.e.*, sem mencionar qualquer dispositivo[1164], não é possível cogitar uma aplicação do procedimento amigável totalmente descorrelacionada do previsto pelos dispositivos que versam especificamente sobre esse instrumento. Afinal, o ADT configura um sistema em si e, salvo se disposto em contrário, deve-se interpretar igualmente o mesmo conceito para a aplicação de qualquer dispositivo. Embora inexista definição de procedimento amigável nas Convenções Modelo, há dispositivos próprios tratando das possibilidades de se instaurar um procedimento amigável. São essas possibilidades que, em relação ao seu objeto, podem ser classificadas em modalidades distintas. Dessa forma, apesar de dispositivos esparsos dos ADTs fazerem referência genérica ao procedimento amigável, de alguma maneira, eles se relacionam com a aplicação de uma das modalidades de procedimento amigável previstas pelo art. 25 das Convenções Modelo. Por exemplo, nas

[1164] Cf. *Ibid*.

regras distributivas de dividendos, juros[1165] (e royalties[1166]), estabelece-se que as autoridades competentes deverão regular por procedimento amigável o modo de aplicação das respectivas limitações. Dado que o objeto de um procedimento amigável dessas regras distributivas toca eventual dificuldade ou dúvida, em caráter geral, na aplicação do ADT, trata-se de um procedimento amigável interpretativo.

Por sua vez, o procedimento amigável a que faz referência cada uma das regras de desempate para solucionar a dupla residência – art. 4(2)(d)[1167] e art. 4(3) das Convenções Modelo – é o individual[1168]. Afinal, conforme se verificou no tópico 3.2.2.1, *supra*, o objeto do procedimento amigável individual resume-se à controvérsia de um caso concreto, trazido pelo contribuinte. Essa constatação, porém, não afasta a possibilidade de as autoridades competentes, para fins de conferir maior segurança jurídica, realizarem um procedimento amigável interpretativo indicando, por exemplo, quais são os fatores relevantes, a preferência entre eles e quaisquer outras diretrizes que elas considerarão em procedimentos individuais na resolução de dupla residência. Como exemplo, vale retomar o caso dos memorandos de entendimentos realizados entre Brasil e Japão no bojo do respectivo ADT (1967 e 1976)[1169], nos quais, especificamente para pessoas físicas, regulam os critérios a serem aplicados – basicamente seguindo os testes subsequenciais da CM-OCDE, mas no âmbito do próprio procedimento amigável[1170]. Entretanto, apesar da possibilidade de procedimentos amigáveis interpretativos para guiarem como as autoridades competentes solucionarão os casos de dupla residência, fato é que um procedimento amigável voltado a decidir o Estado de Residência de certa pessoa insere-se na modalidade individual.

A esse respeito, os Comentários da CM-OCDE de 2017 e da CM-ONU de 2017 concordam com essa conclusão, pois dizem que *normalmente* o contribuinte duplo residente

---

[1165] Veja arts. 10(2) e 11(2) em OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15, M-33 e M – 38.

[1166] Veja arts. 10(2), 11(2) e 12(2) em UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 11, 19, 21–22.

[1167] Para o reconhecimento de que se trata de um procedimento amigável individual, cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 9 dos Comentários ao art. 25; OECD, Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP), Paris: OECD Publishing, 2007, p. 9; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 9 dos Comentários ao art. 25.

[1168] No mesmo sentido, cf. BERG, Jean-Paul van der; GULIK, Bart van der, The Mutual Agreement Tiebreaker - OECD and Dutch Perspectives, **Tax Notes International**, v. 54, n. 4, p. 417–428, 2009, p. 423.

[1169] Cf. BRASIL, ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).

[1170] Cf. BRASIL, Troca de Notas (24/01/1967) e Memorando de Entendimentos/"Agreed Minutes", realizado em Tóquio, 24 de janeiro de 1967; BRASIL, Troca de Notas (23/03/1976) e Memorando de Entendimentos/"Agreed Minutes", realizado em Tóquio, 23 de março de 1976.

apresentará seu caso com base no art. 25(1) das Convenções Modelo[1171]. Não é evidente, porém, o motivo da expressão *normalmente*. Duas possibilidades poderiam ser levantadas. De um lado, poder-se-ia cogitar um procedimento amigável interpretativo no sentido de considerar, por iniciativa das próprias autoridades competentes, todos os duplos residentes como residentes de um só Estado Contratante. Essa possibilidade implicaria, porém, uma clara modificação do ADT, dependente de autorização legislativa, pois violaria o sentido possível da regra de desempate que exige um exame individual de *cada* pessoa jurídica à luz de certos fatores para definir um dos Estados Contratantes como o de Residência. De outro lado, poder-se-ia aventar um procedimento amigável "individual" que resolvesse, sem qualquer iniciativa do contribuinte, a dupla residência de cada pessoa nessa situação[1172]. Contudo, essa segunda possibilidade seria bastante questionável porque afastaria a principal etapa de a pessoa influenciar na decisão, pois somente ela poderia esmiuçar, com precisão, fatores a justificar a conexão com cada um dos Estados.

De qualquer forma, a conclusão de que se faz referência (normalmente) ao procedimento amigável individual envolverá também uma interpretação. Afinal, as autoridades competentes estão constrangidas pelos fatores relevantes a serem considerados na sua decisão. Conforme se verá no tópico 3.3.2.3, *infra*, com a previsão de fatores como local de direção efetiva e local de constituição, será preciso interpretar esses fatores e ainda cogitar outros – dado o caráter exemplificativo – à luz da situação em análise.

Por outro lado, não se pode afirmar que um procedimento amigável individual previsto pela regra de desempate envolva necessariamente uma eliminação de bitributação não prevista pelo ADT. Contrariamente a essa afirmação, poder-se-ia dizer que a regra de desempate não soluciona, em si, qualquer bitributação. Contudo, ela é condição para eliminar a bitributação residência-residência. Historicamente, verificou-se que, num primeiro momento, a mesma regra costumava determinar a residência e solucionar a bitributação envolvida[1173]; apenas, posteriormente, houve a dissociação entre as regras relativas à residência e as regras alocativas. Entretanto, essa dissociação não implica que a

---

[1171] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 24.2 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 9 dos Comentários ao art. 4(3). Em sentido contrário, cf. GOVIND, Chapter 10: Personal Scope of the Mutual Agreement Procedure and Arbitration Provisions, and the Mutual Assistance Provisions, seç. 10.2.3; STARINGER; MOLDASCHL, Chapter 4: The Role of Competent Authorities under Article 4(3) of the OECD Model Tax Convention, seç. 4.3.1.1.

[1172] Para a defesa de que a literalidade do dispositivo atende esse sentido, cf. GOOIJER, **Tax Treaty Residence of Entities**, p. 203.

[1173] Cf. tópico 2.1.1.2, *supra*.

solução da bitributação residência-residência não dependa da aplicação da regra de desempate. É que ela, em si, não basta, pois se faz necessário aplicar a correspondente regra alocativa e, a depender do caso, a regra dos métodos para eliminar a bitributação. Logo, a regra de desempate envolve, sim, a eliminação de bitributação, o que afasta a afirmação de que necessariamente tocaria o objeto de um procedimento amigável integrativo. Ora, a partir do momento que se prevê o procedimento amigável para justamente cuidar da controvérsia da dupla residência, então existe, de fato, previsão para eliminar essa bitributação. Entretanto, essa eliminação acaba sendo *condicionada* à instauração do procedimento amigável. Pendente a decisão do procedimento amigável, persiste a bitributação, salvo se os Estados suspenderem a cobrança até se chegar a um resultado[1174]. Portanto, verifica-se que, em regra, um procedimento amigável individual previsto pela regra de desempate não abarcará objeto de um procedimento amigável integrativo.

A exceção a essa regra, porém, poderá surgir, na hipótese em que, ao decidir sobre a extensão do seu acesso, o procedimento amigável avance para solucionar uma eliminação de bitributação não prevista pelo ADT. Por exemplo, num ADT que não possua um dispositivo sobre outros rendimentos, as autoridades concedem o acesso ao duplo residente e solucionam a bitributação sobre rendimentos que seriam cobertos por tal dispositivo.

Além disso, a conclusão de que se faz referência (normalmente) ao procedimento amigável individual traz, consigo, três questões relativas à relação entre a regra de desempate e aquelas gerais da própria modalidade individual.

A primeira questão refere-se à necessidade ou não de preenchimento do antecedente normativo da regra do procedimento amigável individual. Surge, assim, a seguinte pergunta: é preciso demonstrar o justo receio de uma ação de um dos Estados que implicaria uma tributação contrária aos dispositivos do ADT? Poder-se-ia, à primeira vista, dizer que toda situação de dupla residência necessariamente levaria a uma tributação contrária ao ADT. Contudo, considerando que, conforme será discutido no tópico 3.3.2.2, *infra*, inexiste um dever de se chegar a um resultado, admite-se que a pessoa jurídica possa sofrer uma bitributação[1175]. Por outro lado, é correto dizer que, embora as autoridades competentes não sejam obrigadas a chegar a um resultado, existe, sim, uma obrigação de elas, ao menos, negociarem. Por isso, há um justo receio de uma tributação contrária *enquanto* as autoridades

[1174] Sobre a suspensão, cf. ISMER, Article 25. Mutual Agreement Procedure, p. 1795–1796; OECD, Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP), p. 37–38.
[1175] Cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 52.

não tiverem realizado qualquer tentativa de se chegar a uma decisão. Dessa forma, em que pese inexista uma obrigação de as autoridades competentes chegarem a um resultado, elas são obrigadas a negociar, o que fundamenta o justo receio pressuposto pelo art. 25(1) das Convenções Modelo[1176]. No entanto, a maior dificuldade aqui é saber se as autoridades estão obrigadas a negociar uma só vez durante a existência da dupla residência, ou se estão obrigadas a negociar todo ano-calendário ou a cada determinado período. Claro que, se chegarem a uma decisão acerca do acesso ao ADT, ela valerá, com efeitos *ex tunc*[1177], conforme o prazo indicado [1178] ou enquanto perdurarem as condições fáticas que a conduziram; porém, não é evidente quantas vezes um duplo residente pode requerer um procedimento amigável se as partes não tiverem chegado a nenhuma decisão[1179].

Já a segunda questão versa sobre a aplicação ou não da fase interna do procedimento amigável individual. Não parece justificável a total exclusão dessa fase interna, pois pode ser que a apresentação do caso pela pessoa envolva uma dúvida acerca da própria condição de residente em determinado Estado. Daí que se a discussão estiver vinculada à própria satisfação do teste de sujeição tributária do Estado em que se apresentou o caso, a situação poderá ser resolvida unilateralmente. Por sua vez, sendo constatada a condição de duplo residente, não é possível que a autoridade desconsidere a instauração do procedimento amigável por suposta ausência de justificativa. A esse respeito, a nova regra de desempate atesta essa condição, até porque é pressuposto de aplicação das regras alocativas a existência de um só Estado de *Residência* para fins de aplicação do ADT.

Por fim, a terceira questão envolve a possibilidade de se acessar a fase arbitral prevista pelo art. 25(5) das Convenções Modelo. Além de um prazo sem resolução por parte das autoridades competentes, uma das condições de acesso à fase arbitral é a ocorrência de uma tributação contrária aos dispositivos do ADT. No entanto, como um dos resultados expressamente previstos pela regra de desempate é o bloqueio a qualquer medida para eliminar a bitributação, não se pode dizer que uma decisão nesse sentido ou a ausência de uma decisão ensejaria uma tributação contrária ao ADT[1180]. Nessa linha, o *Explanatory*

[1176] Para a opinião de que o justo receio sequer é relevante, cf. OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 5.2.1.1.1.
[1177] Cf. STARINGER; MOLDASCHL, Chapter 4: The Role of Competent Authorities under Article 4(3) of the OECD Model Tax Convention, seç. 4.3.1.2.
[1178] Essa é a recomendação dos Comentários das Convenções Modelo, cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 24.3 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 9 dos Comentários ao art. 4(3).
[1179] Em sentido semelhante, cf. OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 5.2.1.1.2.
[1180] Cf. *Ibid*.

Statement do Instrumento Multilateral enfatizou que a ausência de decisão sobre o acesso não pode ser vista como uma tributação contrária ao ADT e, por isso, esses casos de dupla residência seriam inelegíveis à fase arbitral[1181]. Apesar de não existir menção expressa sobre a (im)possibilidade de arbitragem em caso de dupla residência de pessoas jurídicas nos Comentários das Convenções Modelo de 2017, afirma-se que, para as pessoas *físicas*, como existe uma obrigação de se chegar a um resultado, haverá uma tributação contrária caso ausente uma decisão do procedimento amigável por conta da impossibilidade de aplicação da regra alocativa[1182]. A esse respeito, GUGLIELMO MAISTO E OUTROS sustentam que, em relação às entidades, esse cenário é indesejável, pois a fase arbitral deveria ser uma consequência da ausência de uma decisão pelo procedimento amigável[1183].

Tendo isso em vista, constata-se que o procedimento amigável a que a nova regra de desempate faz referência é o individual. Essa constatação, porém, não exclui a necessidade de as autoridades competentes interpretarem os fatores relevantes para a definição do Estado da Residência. Por outro lado, dada a expressa previsão do procedimento amigável para solucionar a dupla residência, não se pode dizer que haveria necessariamente alguma espécie de integração. Ademais, verificada a presença de um procedimento na modalidade individual, depreende-se que está presente o justo receio de uma tributação contrária ao ADT, uma vez que há uma obrigação de negociar prevista expressamente na regra de desempate. Ao mesmo tempo, apesar de possível, a fase interna guarda peculiaridade, dado que, em virtude da expressa previsão de se instaurar o procedimento amigável em caso de dupla residência, não pode a autoridade desconsiderar a instauração por suposta ausência de justificativa. No entanto, muito embora fosse desejável, não é possível que a dupla residência de pessoas jurídicas chegue à fase arbitral, porque a literalidade do art. 25(5) das Convenções Modelo pressupõe uma tributação contrária ao ADT, ao passo que a regra de desempate expressamente aceita, como resultado admissível, o bloqueio aos benefícios do ADT.

[1181] Cf. OECD, Explanatory Statement to the Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting, 2016, para. 58. Em sentido parecido, cf. GOVIND, Chapter 10: Personal Scope of the Mutual Agreement Procedure and Arbitration Provisions, and the Mutual Assistance Provisions, seç. 10.2.3.

[1182] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 73 dos Comentários ao art. 25(5); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 59 dos Comentários ao art. 25(5).

[1183] Cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 54. Em sentido parecido, cf. STARINGER; MOLDASCHL, Chapter 4: The Role of Competent Authorities under Article 4(3) of the OECD Model Tax Convention, seç. 4.3.4.

À luz dessas considerações, percebe-se que a existência de uma obrigação de negociar e não de se chegar a um resultado configura um dos (questionáveis) pilares da nova regra de desempate.

3.3.2.2 Do dever de negociar e não de se chegar a um resultado

Em regra, as autoridades competentes não são obrigadas a chegar a um resultado no âmbito do procedimento amigável[1184]. Esse é o caso da nova regra de desempate das pessoas jurídicas, a qual prescreve uma obrigação de meio, não uma obrigação de resultado[1185].

As exceções estão presentes na regra de desempate de pessoas físicas e no modo de aplicação das limitações presentes nas regras distributivas de dividendos, juros[1186] (e royalties)[1187]. Dessa forma, destaca-se a existência de uma obrigação de resultado presente na regra de desempate das pessoas físicas, a qual vige desde a CM-OCDE de 1963[1188] e é amplamente adotada pelos ADTs concluídos pelo Brasil[1189]. No art. 4(2)(d) das Convenções Modelo, o dispositivo é claro no sentido de que as autoridades competentes são obrigadas a resolver (*shall settle*) a dupla residência da pessoa física[1190]. Essa obrigação é, inclusive, ressaltada pelos Comentários ao art. 4(2) e ao art. 25 das Convenções Modelo[1191].

[1184] Cf. tópico 3.2.1, *supra*.

[1185] Cf. BERG; GULIK, The Mutual Agreement Tiebreaker - OECD and Dutch Perspectives, p. 418; XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 190; ISMER, Article 25. Mutual Agreement Procedure, p. 1799; OBUOFORIBO, Chapter 10: Residence, seç. 10.5.4; BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.4.2; STARINGER; MOLDASCHL, Chapter 4: The Role of Competent Authorities under Article 4(3) of the OECD Model Tax Convention, seç. 4.3.4.

[1186] Veja arts. 4(2), 10(2) e 11(2) em OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15, M-33 e M – 38.

[1187] Veja arts. 4(2), 10(2), 11(2) e 12(2) em UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 11, 19, 21–22.

[1188] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 43.

[1189] Sobre a política do Brasil acerca da regra de desempate das pessoas físicas, cf. SCHOUERI; SILVA, Brazil, p. 173–175; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 188–194.

[1190] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 254; ISMER, Article 25. Mutual Agreement Procedure, p. 1784; ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 280–281; OLIVIER, Developments in the Analysis of the Tie-Breaker Rules for Individuals Under Article 4(1) OECD, p. 101; MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 52, nota 331; DZIWIŃSKI, Karol, Dual Residence and Treaty Entitlement of Individuals, *in*: LANG, Michael *et al* (Orgs.), **Tax Treaty Entitlement**, Amsterdam: IBFD, 2019, seç. 6.6; OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 4.3.5.

[1191] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, para. 16 dos Comentários ao art. 4(2); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 20 dos Comentários ao art. 4(2) e para. 73 dos Comentários ao art. 25(5); OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, para. 20 dos Comentários ao art. 4(2); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 7 dos Comentários ao art. 4(2) e para. 59 dos Comentários ao art. 25(5).

Durante os trabalhos da Ação 6 do Projeto BEPS, já se relatou, no tópico 3.1.3, *supra*, que foi sugerida a modificação da regra de desempate das pessoas jurídicas para seguir, ao menos, a redação do art. 4(2)(d) das Convenções Modelo, a fim de as autoridades competentes serem obrigadas a chegar a um resultado[1192]. Contudo, não se obteve êxito. Ou seja: em que pese a tentativa, não há qualquer obrigação de se chegar a um resultado, mas apenas de negociar. Nesse sentido, os ADTs do Brasil com Canadá (1984)[1193], Chile (2001)[1194], México (2003)[1195], Peru (2006)[1196] e Turquia (2010)[1197] também somente estabelecem uma obrigação de meio.

A esse respeito, destaca-se o chamado "Caso BACKX", julgado pelo Tribunal Tributário do Canadá (*Tax Court of Canada*)[1198]. Um dos problemas do caso era a residência da *Landbouwbedrijf Backx B.V.*, uma sociedade constituída nos Países Baixos, mas com a direção e controle no Canadá. Embora o Tribunal tenha afastado a sua residência nos Países Baixos por falta de prova, acabou discutindo os argumentos referentes à dupla residência no bojo do ADT entre os Países Baixos e o Canadá (1986)[1199], cujo art. 4(3) adota redação semelhante à regra de desempate de entidades das Convenções Modelo de 2017[1200]. É importante, assim, expor os argumentos do contribuinte, do fisco e a posição do Tribunal.

Na perspectiva do contribuinte, a conclusão de um procedimento amigável seria uma condição para que o fisco canadense pudesse efetuar um lançamento e, como não havia um acordo, a tributação seria indevida[1201]. Ao contrapor a redação da regra de desempate com o

---

[1192] Cf. OECD, Revised discussion draft - BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, 22 May 2015 - 17 June 2015, p. 37.
[1193] Cf. art. 4(3) do ADT-Brasil e Canadá (1984).
[1194] Cf. art. 4(3) do ADT-Brasil e Chile (2001).
[1195] Cf. art. 4(3) do ADT-Brasil e México (2003).
[1196] Cf. art. 4(3) do ADT-Brasil e Peru (2006).
[1197] Cf. art. 4(3) do ADT-Brasil e Turquia (2010).
[1198] Cf. CANADÁ, Tax Court, Landbouwbedrijf Backx B.V. v. Her Majesty The Queen / Canada Revenue Agency, 2015-1302(IT), 8 March 2021, Tax Treaty Case Law IBFD. Sobre esse caso, cf. DUFF, David G., Chapter 3: Canada: Corporate Residence and the Treaty Tie-Breaker Rule – Landbouwbedrijf Backx B.V. v. The Queen, *in*: KEMMEREN, Eric C.C.M *et al* (Orgs.), **Tax Treaty Case Law around the Globe 2020**, Amsterdam/Viena: IBFD/Linde, 2021.
[1199] Cf. Convention between The Kingdom of The Netherlands and Canada for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (27 May 1986, as amended through 1997), Treaties IBFD.
[1200] Na íntegra: "*Quando, em virtude do disposto no parágrafo 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa física, for residente de ambos os Estados, as autoridades competentes dos Estados deverão se esforçar para resolver a questão via procedimento amigável, tendo em vista a sede de direção efetiva, o local de constituição ou de organização e quaisquer outros fatores relevantes. Na ausência de acordo, essa pessoa não será considerada residente de nenhum dos Estados para os fins dos Artigos 6 a 21, inclusive, e dos Artigos 23 e 24*" [tradução do autor]. Cf. *Ibid*.
[1201] Cf. CANADÁ, Landbouwbedrijf Backx B.V. v. Her Majesty The Queen / Canada Revenue Agency, 2015-1302(IT), 8 March 2021, Tax Treaty Case Law IBFD, para. 78.

dispositivo do procedimento amigável, o contribuinte enfatizou que, na primeira, haveria uma vera obrigação vinculante aos Estados e que não dependeria do pedido do contribuinte[1202]. Assim, dada a obrigação de negociar um procedimento amigável, a ausência de um acordo o tornaria não residente de ambos os Estados[1203].

Por sua vez, sob o ponto de vista do fisco, além de caber ao contribuinte iniciar o procedimento amigável nos termos do art. 25(1) do ADT entre os Países Baixos e o Canadá (1986)[1204], a ausência de procedimento amigável não implicaria a perda do status de residente no âmbito doméstico[1205]. Daí que a consequência da inexistência de um procedimento amigável não seria a impossibilidade de ambos os Estados exercerem a tributação, mas sim que o acesso aos benefícios do ADT estaria bloqueado para o contribuinte[1206].

Diante dessas posições, mesmo sequer concordando que seria caso de dupla residência, o Tribunal discorreu sobre o art. 4(3) do referido ADT, corroborando a posição das autoridades tributárias, pois entendeu que caberia ao contribuinte solicitar o procedimento amigável, o que já afastaria o argumento de o acordo ser condição precedente ao lançamento[1207]. Além disso, ao interpretar a expressão *não será considerada residente de nenhum dos Estados* (*deemed not to be a residente of either State*), o Tribunal concluiu que o Canadá poderia, sim, exercer sua tributação, pois a consequência é que o contribuinte não poderia gozar dos benefícios do ADT[1208].

Realmente, apesar de criativos, os argumentos do contribuinte não atendiam a literalidade e a própria função da regra de desempate[1209]. Primeiro, o procedimento amigável da referida regra de desempate não estabelecia qualquer obrigação de se chegar a um resultado (*shall endeavour to settle*[1210]), mas apenas de negociar. Segundo, por se tratar de um procedimento amigável individual, caberia ao contribuinte dar início a ele, nos termos

---

[1202] Cf. *Ibid*., para. 84–85.
[1203] Cf. *Ibid*., para. 83 e 85.
[1204] Cf. Convention between The Kingdom of The Netherlands and Canada for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (27 May 1986, as amended through 1997), Treaties IBFD.
[1205] Cf. CANADÁ, Landbouwbedrijf Backx B.V. v. Her Majesty The Queen / Canada Revenue Agency, 2015-1302(IT), 8 March 2021, Tax Treaty Case Law IBFD, para. 87 e 90.
[1206] Cf. *Ibid*., para. 87 e 91.
[1207] Cf. *Ibid*., para. 102–103.
[1208] Cf. *Ibid*., para. 107.
[1209] Em sentido semelhante, cf. DUFF, Chapter 3: Canada: Corporate Residence and the Treaty Tie-Breaker Rule – Landbouwbedrijf Backx B.V. v. The Queen, seç. 3.4.
[1210] Cf. Convention between The Kingdom of The Netherlands and Canada for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (27 May 1986, as amended through 1997), Treaties IBFD.

do art. 25(1) daquele ADT. Terceiro, mesmo que houvesse uma obrigação de se chegar a um resultado, se a iniciativa é do contribuinte, até porque ele é que saberá do status de duplo residente, não faz sentido dizer que o procedimento amigável precede o lançamento, uma vez que, num primeiro momento, cada Estado não saberá da condição de duplo residente do contribuinte. Quarto, a ausência de um procedimento amigável não descaracteriza a residência para fins domésticos, mas afasta o acesso aos benefícios do ADT[1211].

Em face dessas considerações, poder-se-ia cogitar que a solução estaria em modificar a obrigação de negociar para uma obrigação de se chegar a um resultado, exatamente conforme se encontra nos ADTs do Brasil com Filipinas (1983)[1212], Finlândia (1996)[1213] e Japão (1967 e 1976)[1214]. No entanto, apesar da presença de uma obrigação de resultado na regra de desempate das pessoas físicas ou ainda das demais pessoas, na prática, há dificuldades, especialmente, nos ADTs sem previsão de fase arbitral. A uma, verifica-se uma menor efetividade em virtude da inexistência de uma sanção pela ausência de cumprimento dessa obrigação[1215]. A duas, não há qualquer remédio específico para assegurar a consecução do procedimento amigável, devendo o contribuinte recorrer a remédios domésticos.

A esse respeito, vale discorrer sobre o chamado "Caso NAYA", julgado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF") em 2010[1216]. À época, Nabuo Naya questionou o auto de infração que sofrera, levantando como um dos argumentos a sua condição de duplo residente no bojo do ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976)[1217]. Apesar de reconhecer seu status de duplo residente, o relator Cons. ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA deparou-se com regra de desempate desse tratado que prevê, para todas as pessoas, diretamente a determinação (*shall determine*)[1218] do Estado de Residência por mútuo

[1211] Cf. tópico 3.3.2.4, *infra*.
[1212] Cf. art. 4(3) do ADT-Brasil e Filipinas (1983).
[1213] Cf. art. 4(3) do ADT-Brasil e Finlândia (1996).
[1214] Cf. art. 3(2) do ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).
[1215] Cf. DZIWIŃSKI, Dual Residence and Treaty Entitlement of Individuals, seç. 6.6.
[1216] Cf. BRASIL, CARF, Acórdão n. 2101-00.858, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, rel. Cons. Alexandre Naoki Nishioki, sessão de 21 de outubro de 2010 [doravante "Caso Naya"]. Sobre o caso, cf. MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo, Caso Nobuo Naya: Dupla Residência da Pessoa Física no Acordo Brasil-Japão e os reflexos da inexistência de tie-breaker rules na Convenção Internacional, *in*: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Org.), **Tributação Internacional: Análise de Casos**, São Paulo: MP Ed., 2015, v. II, p. 309–327.
[1217] Cf. ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).
[1218] Cf. art. 3(2) do ADT-Brasil e Coreia do Sul (1989 e 2015). Versão em inglês obtida através de pesquisa no sítio https://concordia.itamaraty.gov.br/, realizada em 2 de outubro de 2021.

entendimento, nos termos do seu art. 3(2) [1219-1220]. Ao afirmar que esse procedimento não competia ao CARF, concluiu que não seria possível aplicar a regra alocativa em questão[1221].

De fato, o julgamento do Caso NAYA está correto no sentido de que o CARF não é a autoridade competente para realizar o procedimento amigável e solucionar a dupla residência[1222]. De acordo com o art. 2(1)(h) do ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976)[1223], a autoridade competente seria o Ministro da Fazenda ou seu representante autorizado. À época, dada a ausência de regulamentação que indicasse quem seria autorizado, caberia, no âmbito desse ADT, ao Ministro da Fazenda cuidar do procedimento amigável. E não se tem notícia de que foi realizado[1224].

De qualquer modo, pontua-se que a presença de uma obrigação de se chegar a um resultado gera um direito subjetivo ao contribuinte de ver sua condição (duplo residente) solucionada. No entanto, dada a inexistência de uma sanção e de um remédio específico, deve o contribuinte valer-se de remédios domésticos para tanto. O problema é que ele não conseguirá forçar a autoridade competente do *outro Estado* a negociar e a chegar a um resultado. Desse modo, a depender do caso, pode ser necessário buscar remédios domésticos em ambos os Estados para assegurar que as autoridades de ambas as partes procurem resolver seu status.

Com efeito, se quando há uma obrigação de apenas negociar a situação é incerta, pois basicamente parte-se de uma bitributação aceitável para fins do ADT para um possível acordo, com a obrigação de se chegar a um resultado depara-se com dificuldades práticas, como a ausência de sanção, de remédios específicos e da eventual necessidade de buscar remédios domésticos em ambos os Estados.

Diante disso, sob a perspectiva do contribuinte, praticamente não há possibilidade de antever *se* as autoridades competentes solucionarão a dupla residência. Em que pese a

---

[1219] Na íntegra: "*2) Quando, pôr fôrça das disposições no parágrafo (1), uma pessoa fôr residente em ambos os Estados Contratantes, as autoridades competentes determinarão por mútuo entendimento o Estado Contratante no qual aquela pessoa será considerada como residente, para os fins desta Convenção*". Cf. ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).

[1220] Cf. Caso Naya, p. 9–12.

[1221] Cf. *Ibid*., p. 12.

[1222] Cf. MONTEIRO, Caso Nobuo Naya: Dupla Residência da Pessoa Física no Acordo Brasil-Japão e os reflexos da inexistência de tie-breaker rules na Convenção Internacional, p. 319.

[1223] Cf. ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).

[1224] Para um estudo das matérias objeto de procedimento amigável que o Brasil foi ou é parte, cf. MIYAKE, Os mecanismos de soluções de controvérsias em Direito Tributário Internacional: uma análise do cenário brasileiro, p. 227–230; SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio, Chapter 5: Brazil, *in*: LANG, Michael *et al* (Orgs.), **Tax Treaty Arbitration**, Amsterdam: IBFD, 2020, seç. 5.2.3. Para uma perspectiva de que haveria, na prática, uma resistência ao procedimento amigável no Brasil, cf. *Ibid*., seç. 5.2.2.

inexistência de obrigação de se chegar a um resultado na nova regra de desempate das entidades, eventual acordo deverá considerar certos fatores relevantes.

3.3.2.3 Dos fatores relevantes a se considerar

Ao introduzir a regra de desempate composta pelo procedimento amigável, as Convenções Modelo de 2017 indicam fatores relevantes a serem considerados na resolução da dupla residência[1225]. Além de fatores expressamente previstos – local de direção efetiva e local de constituição ou organização –, a nova regra de desempate deixa evidente o caráter exemplificativo desses fatores com o emprego da expressão *e outros fatores relevantes*.

A esse respeito, consoante disposto pelos Comentários das Convenções Modelo de 2017, os vários fatores a serem considerados seriam: (*i*) o local habitual das reuniões da diretoria ou de órgão equivalente; (*ii*) o local da condução, em geral, das atividades do diretor executivo e de outros executivos sêniores; (*iii*) o local da direção sênior do dia a dia; (*iv*) a localização dos livros contábeis; (*v*) qual sistema jurídico regularia o status da pessoa; (*vi*) o local da sede social; e (*vii*) se a determinação de certo Estado de Residência poderia gerar um risco de uso inadequado dos dispositivos do ADT[1226].

Ao comparar, assim, os fatores expressamente indicados pela regra de desempate com aqueles a serem considerados, percebe-se que os Comentários das Convenções Modelo de 2017 aceitaram amplamente a ambiguidade de *local de direção efetiva*. Afinal, com os fatores (*i*), (*ii*), (*iii*) e (*iv*), foram contempladas três das cinco correntes expostas no tópico 2.4, *supra*. Além de recomendar o local das pessoas mais sêniores (*e.g.*, diretoria), sugere-se o local da direção do dia a dia, abrangendo, inclusive, a ambiguidade dessa corrente, pois foca tanto no diretor executivo quanto numa acepção mais ampla de direção sênior do dia a dia. Ao mesmo tempo, considera a localização dos livros contábeis, o que já era sugerido pelos Comentários das CM-ONU anteriores[1227-1228]. Assim, juntando os primeiros quatro fatores, os Comentários recomendam um exame amplo, embora sem dizer, da tomada das

[1225] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–15; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 10–11.
[1226] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3). No mesmo sentido, cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 9 dos Comentários ao art. 4(3).
[1227] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 10 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, para. 10 dos Comentários ao art. 4(3).
[1228] Cf. tópico 2.4.4, *supra*.

principais decisões administrativas e comerciais, mas dessa vez apontando concretamente os fatores a serem considerados. Contudo, ao acatar essa ambiguidade, corre-se o risco de as autoridades competentes não chegarem a um acordo devido à tendência de se buscarem testes de residência domésticos nos casos em que a legislação se vale de expressão igual ou similar[1229].

Por sua vez, o fator referente a (*v*) qual sistema jurídico regularia o status da pessoa basicamente explicita o local de constituição ou organização. Afinal, refere-se à legislação que atribui personalidade à pessoa ou, no caso de entidades que não sejam pessoas jurídicas, toca à legislação que rege a sua organização. À luz da perspectiva histórica de criação da regra de desempate, a inclusão desse fator descola-se da ideia de que o critério de preferência não poderia ser formal[1230]. Aliás, nos próprios Comentários das Convenções Modelo de 2017, reconhece-se que, antes, não se considerava uma solução adequada atribuir importância a um critério puramente formal como o local de registro e, por isso, a preferência fora dada ao local de direção efetiva[1231]. Considerando o local de constituição ou organização, por mais que seja um dentre outros fatores, a sua natureza se distingue da ideia de examinar o local de tomada de decisões[1232]. No entanto, justamente por estar expressamente indicado, esse fator torna-se relevante na resolução da dupla residência.

Em linha semelhante, a indicação do (*vi*) local da sede social vai em sentido contrário ao da razão histórica em adotar um critério de preferência material no sentido de impedir a transferência nominal das sedes sociais[1233-1234]. Ainda mais considerando a presença do fator relativo ao (*vii*) risco de uso inadequado dos dispositivos do ADT, pois o afastamento do local da sede social deu-se com base em motivos de evitar planejamento tributário da transferência da social com vistas a acessar benefícios dos ADTs, o que poderia ser visto como um exemplo de uso inadequado dos dispositivos do ADT. Contudo, dado que o local de constituição ou organização é considerado expressamente um fator relevante, não é

[1229] Para problema semelhante na regra de desempate anterior, cf. tópico 2.5, *supra*.
[1230] Cf. tópico 2.2.1, *supra*. No mesmo sentido, cf. STARINGER; MOLDASCHL, Chapter 4: The Role of Competent Authorities under Article 4(3) of the OECD Model Tax Convention, seç. 4.3.2.1.
[1231] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 22 dos Comentários ao art. 4(3). No mesmo sentido, cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 8 dos Comentários ao art. 4(3).
[1232] Cf. tópico 2.4.1, *supra*.
[1233] Para um desenvolvimento histórico também nesse sentido, cf. SHALHAV, The Evolution of Article 4(3) and Its Impact on the Place of Effective Management Tie Breaker Rule, p. 461–469. Na mesma linha, cf. BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.3.1.
[1234] Cf. tópico 2.2.1, *supra*.

despropositado levar em conta também o local da sede social, pois, com a nova regra, também critérios formais são tidos por relevantes.

Ainda quanto ao (*vii*) risco de uso inadequado dos dispositivos do ADT, percebe-se que os Comentários das Convenções Modelo de 2017 enxergam, no procedimento amigável, um papel duplo de (eventualmente) solucionar a dupla residência e, ao mesmo tempo, exercer um controle preventivo em moldes semelhantes ao da cláusula do PPT.

Dessa forma, dos sete fatores arrolados pelos Comentários das Convenções Modelo de 2017, os cinco primeiros procuram delimitar os conceitos dos fatores indicados pela própria regra de desempate, qual seja: local de direção efetiva; e local de constituição ou organização. Já o local da sede social vem como mais um elemento formal, ao lado do local de constituição ou organização, a ser considerado. E, por fim, o risco de uso inadequado dos dispositivos do ADT configura um fator que revela a própria concepção – questionável – de que a dupla residência teria um elevado grau de correspondência com o abuso.

Além disso, destaca-se que, ao indicar esses fatores, os próprios Comentários das Convenções Modelo de 2017 deixam claro que também eles são exemplificativos[1235]. A ideia do caráter exemplificativo dos fatores indicados tanto pela regra de desempate quanto pelos Comentários é propiciar a maior flexibilidade para resolver a dupla residência caso a caso[1236]. Portanto, aceitam que outros fatores sejam considerados pelas autoridades competentes. E, ao assim fazer, os Comentários ressaltam que os países podem conferir menor discricionariedade às autoridades competentes com a expressa complementação de fatores a serem considerados[1237].

Diante disso, sob a perspectiva do contribuinte, praticamente não há possibilidade de antever *com base em que* as autoridades competentes solucionarão (ou não) a dupla residência[1238]. Embora o argumento seja dotar de flexibilidade, ao cogitar vários sentidos de *local de direção efetiva* ao lado de critérios mais formais, pode-se dizer que praticamente

---

[1235] Veja as expressões *such as* e *etc*. em OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3). No mesmo sentido, cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 9 dos Comentários ao art. 4(3).

[1236] Cf. BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.4.2.

[1237] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3). No mesmo sentido, cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 9 dos Comentários ao art. 4(3).

[1238] Cf. GOOIJER, Tax Treaty Residence of Entities, p. 203–204; BÁEZ; LÓPEZ LÓPEZ, Reflexiones sobre la pandemia y sus efectos en la fiscalidad internacional a partir de la Nota de la OCDE de 3 de abril de 2020 (Some Reflections on the Pandemic and the International Tax Regime Based upon the OECD Secretariat Note of April 3rd 2020), p. 26; STARINGER; MOLDASCHL, Chapter 4: The Role of Competent Authorities under Article 4(3) of the OECD Model Tax Convention, seç. 4.3.2.1.

não haveria qualquer restrição nos critérios a serem considerados[1239]. Contudo, há, sim, uma limitação, mas que não é suficiente a ponto de permitir uma cognoscibilidade de todos os fatores que serão relevantes no caso concreto. Ao final do dia, a finalidade de desempatar consiste em tratar como Estado de Residência aquele com o qual o contribuinte possui a conexão pessoal mais estreita, pois já satisfez o teste de sujeição tributária em ambos os Estados. Assim, não é qualquer fator que pode ser levado em conta, mas somente fatores pessoais, sejam eles materiais ou formais. Entretanto, essa delimitação não afasta a elevada dificuldade em o contribuinte prever qual será o Estado de Residência, isso se as autoridades competentes chegarem a um acordo.

Ao mesmo tempo, não são evidentes a relação entre os fatores e o peso entre eles[1240]. Certamente, os fatores expressamente indicados pela regra de desempate precisam ser considerados, uma vez que explicitamente são tidos por relevantes. No entanto, dado o caráter exemplificativo decorrente da expressão *e outros fatores relevantes,* as autoridades competentes poderão levar em conta outros elementos que revelem algum vínculo pessoal (material ou formal) da pessoa com os Estados em questão, de sorte a ver com qual deles há uma conexão mais estreita.

Em relação aos ADTs concluídos pelo Brasil que adotam diretamente o procedimento amigável como instrumento de solução da dupla residência de entidades, verifica-se que a discricionariedade quanto aos fatores a se considerar é ainda maior, pois, em todos eles, inexiste qualquer indicação[1241]. Simplesmente se estabelece que as autoridades deverão resolver[1242] ou se esforçarão para solucionar[1243] a dupla residência. Ausente menção expressa a fatores, as autoridades competentes gozam ainda de maior discricionariedade para chegar a um acordo[1244].

Por outro lado, considerando que a regra de desempate só se aplica após a observância do teste de sujeição tributária e que sua função é de determinar o Estado de

---

[1239] Cf. BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.4.2.
[1240] Cf. STARINGER; MOLDASCHL, Chapter 4: The Role of Competent Authorities under Article 4(3) of the OECD Model Tax Convention, seç. 4.3.2.1; MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 56.
[1241] Cf. art. 4(3) do ADT-Brasil e Canadá (1984); ADT-Brasil e Chile (2001); ADT-Brasil e Filipinas (1983); ADT-Brasil e Finlândia (1996); ADT-Brasil e México (2003); ADT-Brasil e Peru (2006); ADT-Brasil e Turquia (2010). E veja art. 3(2) do ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).
[1242] Veja o art. 4(3) dos seguintes ADTs: ADT-Brasil e Filipinas (1983); ADT-Brasil e Finlândia (1996). E veja ainda o art. 3(2) do ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).
[1243] Veja o art. 4(3) dos seguintes ADTs: ADT-Brasil e Canadá (1984); ADT-Brasil e Chile (2001); ADT-Brasil e México (2003); ADT-Brasil e Peru (2006); ADT-Brasil e Turquia (2010).
[1244] Cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 56.

Residência com base na conexão mais estreita, a discricionariedade encontra-se limitada a fatores de conexão pessoal, aceitos pelo referido teste. Afinal, não faria sentido cogitar como relevantes fatores que sequer seriam aptos a preencher o teste de sujeição tributária, já que não guardariam qualquer relação com a noção de conceder o acesso à pessoa sujeita à tributo em virtude de conexão pessoal. Contudo, destaca-se que a expressa previsão de fatores diminui a discricionariedade, pois deixa-se claro que, ao menos, aqueles deverão ser considerados para se chegar a um acordo.

De qualquer modo, presente ou não uma expressa indicação de fatores (exemplificativos), o contribuinte terá *dificuldade* e *pouco interesse* em questionar o resultado obtido pelo procedimento amigável.

Terá *dificuldade* porque, ao final do dia, há simplesmente um acordo entre as autoridades competentes que decidiram que ele possui uma conexão mais estreita com determinado Estado[1245]. Por pior que seja o uso de categorias jurídicas (*e.g.*, local de direção efetiva) para alcançar o acordo, a decisão estará além de questionamentos nesse sentido, pois a discricionariedade presente na regra é ampla[1246].

Ademais, o contribuinte terá *pouco interesse* em questionar o resultado, dado que, considerando a possibilidade de as autoridades competentes não chegarem a um acordo ou mesmo negarem o acesso, já é uma vitória a obtenção dos benefícios do ADT[1247]. Difere-se, assim, do procedimento amigável individual em relação a outros temas, pois enquanto na regra de desempate é o próprio acesso que se discute, em outros temas envolve, por exemplo, a aplicação de certa regra alocativa[1248]. Por isso, nestes, o contribuinte pode ter interesse em recusar o resultado obtido e buscar remédios domésticos para reverter o entendimento[1249].

Dessa forma, constata-se que a nova regra de desempate indica expressamente dois fatores relevantes a se considerarem para solucionar a dupla residência de entidades, valendo-se ainda de expressão que permite a adoção de outros fatores. A partir disso, os Comentários das Convenções Modelo de 2017 arrolam, exemplificativamente, diversos fatores a serem também levados em conta. No entanto, ao contrastá-los com aqueles dois explicitamente dispostos, verifica-se que quase todos os designados pelos Comentários

[1245] Cf. STARINGER; MOLDASCHL, Chapter 4: The Role of Competent Authorities under Article 4(3) of the OECD Model Tax Convention, seç. 4.3.5.
[1246] Cf. *Ibid*.
[1247] Cf. GOOIJER, **Tax Treaty Residence of Entities**, p. 209; STARINGER; MOLDASCHL, Chapter 4: The Role of Competent Authorities under Article 4(3) of the OECD Model Tax Convention, seç. 4.3.5.
[1248] Cf. STARINGER; MOLDASCHL, Chapter 4: The Role of Competent Authorities under Article 4(3) of the OECD Model Tax Convention, seç. 4.3.5.
[1249] Cf. *Ibid*.

procuram delimitar os primeiros, especialmente, por indicar vários sentidos de *local de direção efetiva*. Por sua vez, destacam-se: o local de sede social como um elemento formal a mais; e o risco de uso inadequado dos dispositivos do ADT como um controle preventivo em moldes semelhantes ao da cláusula do PPT. Apesar de o caráter exemplificativo propiciar maior flexibilidade para lidar com os mais diversos casos, acaba conferindo ampla discricionariedade para as autoridades competentes, o que pode ser visto como um problema para alguns países, já que, sob a perspectiva do contribuinte, praticamente não há possibilidade de antever *com base em que* as autoridades competentes solucionarão (ou não) a dupla residência. Essa discricionariedade é ainda maior no caso dos ADTs concluídos pelo Brasil que adotam o procedimento amigável, pois em nenhum deles há menção expressa a fatores.

Com efeito, no âmbito de um procedimento amigável individual, as autoridades competentes possuem a obrigação de negociar, com base em certos fatores, qual Estado deverá ser considerado o Estado de Residência. Ao final, poderão conceder acesso total, acesso parcial ou ainda negar qualquer medida para eliminar a bitributação prevista pelo ADT. É disso que se passa a tratar.

3.3.2.4 Dos resultados possíveis: o acesso total, o acesso parcial e o bloqueio

Além de estabelecer que autoridades competentes deverão se esforçar para resolver a dupla residência, a regra de desempate admite três resultados possíveis: (*i*) as autoridades competentes chegam a uma decisão sobre o Estado de Residência da pessoa que terá acesso a *todos* os benefícios do ADT; (*ii*) as autoridades competentes concordam em permitir o acesso, determinando o Estado de Residência, mas de acordo com certa extensão e maneira; *ou* (*iii*) as autoridades competentes não chegam a qualquer acordo sobre o acesso parcial, o que impede o acesso a medida para eliminar a bitributação nele prevista.

Ao versar sobre os resultados possíveis, os Comentários das Convenções Modelo de 2017 apenas dizem que eventual ausência de acordo total ou parcial não impedirá que o contribuinte seja considerado residente num dos Estados para o cumprimento da condição de pagador residente de um dos Estados, por exemplo, na hipótese de remuneração de pessoas dependentes, nos termos do art. 15(2)(b), ou em caso de dividendos, consoante o art.

10[1250]. Ademais, para situações em que a residência não é o discrímen relevante, mas sim a nacionalidade (local de constituição[1251]), permanece o duplo residente elegível para ser tutelado, como se dá na regra antidiscriminação presente no art. 24(1) das Convenções Modelo[1252]. Portanto, impedir o acesso vale somente para o alívio quanto à bitributação, mas o contribuinte continuará sendo considerado residente de cada Estado para outras situações como no caso da sua qualificação enquanto pagador [1253] ou na aplicação da regra antidiscriminação cujo discrímen relevante seja a nacionalidade.

Dessa maneira, não existe qualquer diretriz explícita no sentido de o que justificaria, por exemplo, a negativa do acesso ou ainda a concessão de acesso parcial. Pode-se cogitar, implicitamente, que tanto um quanto outro serviriam para graduar o acesso conforme o caso concreto, à luz de possível uso inadequado dos dispositivos do ADT a partir de uma situação de dupla residência. Por sua vez, ausente expressa permissão para conceder acesso *parcial*, é bastante discutível a possibilidade de as autoridades competentes assim o fazerem, já que o mandamento é negociar ou determinar a residência – o que se entende para todos os fins. Esse ponto é importante, pois, embora no ADT do Brasil com a Finlândia (1996)[1254] haja uma menção ao "modo de aplicação do acordo", nos demais ADTs do Brasil[1255] que adotam o procedimento amigável como mecanismo de solução da dupla residência de entidades, inexiste qualquer permissão nesse sentido. Desse modo, havendo mera obrigação de negociar e expressa menção ao acesso parcial, constata-se que as autoridades competentes gozam de ampla margem para solucionar ou não – e de que maneira – cada caso[1256].

Assim, verifica-se que o procedimento amigável serve muito mais como uma regra antiabuso do que propriamente para desempatar, pois, salvo se o procedimento amigável

---

[1250] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 24.4 dos Comentários ao art. 4(3). No mesmo sentido, cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 9 dos Comentários ao art. 4(3). Sobre esse ponto, cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 64–65. Para a demonstração de que essa já seria a interpretação correta no bojo da regra de desempate anterior, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, The Residence of the Employer in the "183-Day Clause' Article 15 of the OECD's Model Double Taxation Convention, **Intertax**, v. 21, n. 1, p. 20–29, 1993.

[1251] Cf. art. 3(1)(g)(ii) das Convenções Modelo. Cf., *e.g.*, OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–10.

[1252] No mesmo sentido, cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 70 e ss. Sobre aspectos gerais de aplicação desse dispositivo, cf., *e.g.*, SANTOS, Ramon Tomazela, A Cláusula de Não Discriminação nos Acordos de Bitributação, **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 2, p. 234–270, 2017, p. 236–242.

[1253] Cf. OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 5.2.1.1.2.

[1254] Cf. art. 4(3) do ADT-Brasil e Finlândia (1996).

[1255] Cf. art. 4(3) do ADT-Brasil e Canadá (1984); ADT-Brasil e Chile (2001); ADT-Brasil e Filipinas (1983); ADT-Brasil e México (2003); ADT-Brasil e Peru (2006); ADT-Brasil e Turquia (2010). E veja art. 3(2) do ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).

[1256] Em sentido semelhante, cf. BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.4.2.

solucionar a situação, é que poderá a pessoa acessar, total ou parcialmente, o ADT[1257]. Daí essa regra atuar como uma ameaça, no sentido de que possui uma função dissuasiva da própria condição de duplo residente[1258]. Ao mesmo tempo, ao permitir expressamente a negação dos benefícios do ADT, acaba esvaziando em parte os efeitos do teste de sujeição tributária, porque a pessoa será considerada residente apenas para algumas hipóteses e não para todos os dispositivos do ADT[1259].

Ainda quanto ao acesso parcial e ao bloqueio do acesso aos ADTs, ressalta-se que a nova regra perde a característica de *desempate*, uma vez que determinar o Estado de Residência para (todos) os fins do ADT já não é mais a única consequência possível. Destaca-se também a existência de ADTs que sequer preveem a possibilidade de negociar via procedimento amigável, mas se entende que toda e qualquer situação de dupla residência de entidades leva à impossibilidade de acesso[1260]. Mais uma vez, exemplifica-se com o ADT do Brasil com os Emirados Árabes Unidos (2018) [1261], cujo art. 4(4) dispõe que, na hipótese de dupla residência de sociedades, simplesmente ela não será considerada residente de nenhum dos Estados para os fins do ADT[1262].

Além disso, ao considerar a existência no mesmo ADT de uma nova regra de desempate como a das Convenções Modelo de 2017 juntamente com as cláusulas de LOB e de PPT, poder-se-ia argumentar que o contribuinte duplo residente que satisfizesse ambas as cláusulas teria direito a acessar o ADT. Afinal, por mais que a situação de dupla residência em abstrato possuísse elevado grau de correspondência com o abuso, no caso concreto, atenderia aos requisitos estabelecidos pelas cláusulas de LOB e de PPT, o que representaria um cumprimento à noção de abuso presente no respectivo ADT. Em poucas palavras, o argumento seria de que a interpretação de dispositivo equivalente ao art. 4(3) das Convenções Modelo de 2017 deveria estar sujeita a uma redução teleológica, nas situações em que o próprio ADT possuísse regras antiabuso como LOB e PPT.

[1257] Cf. *Ibid*., seç. 7.4.1.

[1258] Cf. OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a tie breaker rule, para. 49 e 74; BERG; GULIK, The Mutual Agreement Tiebreaker - OECD and Dutch Perspectives, p. 422; SANGHAVI, The Proposed Tiebreaker Rule in OECD/G20 BEPS Action 6: A Critical Examination of the Possible Motives and Means, and a Potential Alternative, p. 523; BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.4.1.

[1259] Cf. BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.4.1.

[1260] Cf. OBUOFORIBO, Chapter 10: Residence, seç. 10.5.4.

[1261] Cf. ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018).

[1262] Na íntegra: "*4. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma sociedade for residente de ambos os Estados Contratantes, tal sociedade não será considerada como residente de nenhum dos Estados Contratantes para os fins desta Convenção*". Cf. *Ibid*.

No entanto, apesar de uma situação como essa demonstrar a desnecessidade da adoção de uma regra de desempate composta pelo procedimento amigável, tal interpretação iria contra o sentido possível das palavras desse dispositivo. A partir do momento que a solução da dupla residência de entidades passou a depender de um procedimento amigável, o completo acesso ao ADT, mesmo se cumpridos todos os demais requisitos, depende dele. Dado que existe apenas uma obrigação de negociar e não de se chegar a um resultado, mesmo se observadas eventuais cláusulas de LOB e de PPT, resta pendente o acesso aos benefícios do ADT até que as autoridades competentes o concedam (parcialmente).

Desse modo, sob a perspectiva do contribuinte, não há possibilidade de antever *qual será o resultado* do procedimento amigável celebrado pelas autoridades competentes. Mesmo preenchendo todos os requisitos de eventuais cláusulas de LOB e de PPT, o duplo residente não consegue antecipar qual o acordo a que poderão chegar as autoridades competentes.

Assim, ao tratar da estrutura de uma regra de desempate composta por um procedimento amigável como mecanismo direto a solucionar a dupla residência de entidades, vários problemas foram esparsamente apresentados. No entanto, ainda que possa haver certa repetição, é preciso discorrer especificamente sobre eles.

3.4 DOS PROBLEMAS DO PROCEDIMENTO AMIGÁVEL COMO MECANISMO DIRETO A SOLUCIONAR A DUPLA RESIDÊNCIA

Considerando a regra de desempate composta pelo procedimento amigável como mecanismo direto a solucionar a dupla residência, levantam-se problemas ligados ao instrumento em si, bem como à luz da resolução do status de duplo residente.

Na qualidade de um instrumento de solução geral, o procedimento amigável individual já conta com diversos problemas. Dado que este Capítulo se volta à sua aplicação como regra de desempate, basta destacar, no âmbito geral, somente alguns deles.

Por ser essencialmente um procedimento entre governos[1263], os contribuintes possuem diminuta participação[1264], pois, à luz do art. 25(1) das Convenções Modelo, só é

[1263] Cf. ISMER, Article 25. Mutual Agreement Procedure, p. 1780–1781. No âmbito da legislação brasileira, cf. art. 2º da IN RFB n. 1.846/2018.
[1264] Cf. KOCH, General Report, p. 100; SANTIAGO, **Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos**, p. 213; SCHOUERI; BARBOSA, Chapter 37: Practicability, Enforcement and Legitimacy: Tax Treaty Dispute Resolution at a Crossroads, seç. 37.4.

possível extrair a apresentação do pedido, por parte do contribuinte, como um exemplo de sua participação[1265]. Embora, no manual da OCDE sobre o procedimento amigável, seja mencionada como uma das melhores práticas a possibilidade de os contribuintes poderem se manifestar por escrito e oralmente, para ambas as autoridades competentes[1266], na prática, a sua condução seria diversa: os procedimentos terminariam ora com o contato pessoal das administrações tributárias ora com a correspondência entre elas[1267].

Há ainda um problema de falta de transparência[1268], seja com o contribuinte envolvido no procedimento amigável individual, seja com outros que poderiam se beneficiar do acesso aos entendimentos das autoridades competentes. Quanto ao próprio contribuinte envolvido, muito embora seja uma prática recomendada[1269], não é assegurado o acesso a documentos com os motivos pelos quais as autoridades competentes chegaram ou não ao acordo[1270]. Há, assim, um problema de transparência quanto aos elementos considerados e às razões do resultado.

Ao lado da diminuta participação do contribuinte e da falta de transparência, pode-se mencionar ainda: a sua inaptidão para lidar com casos triangulares[1271]; a incerteza quanto à suspensão da exigibilidade do crédito tributário[1272]; e a inexistência de um prazo, expressamente previsto pelo ADT, para se chegar a uma conclusão quando não há fase arbitral[1273].

Além dos entraves *gerais* em relação ao procedimento amigável individual, há três grandes problemas ao considerar especificamente esse instrumento na resolução direta do status de duplo residente: (3.4.1) a aceitação da bitributação residência-residência; (3.4.2) a ampla discricionariedade das autoridades competentes; e (3.4.3) a impertinência desse

---

[1265] Cf. OECD, Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP), p. 24.
[1266] Cf. *Ibid*.
[1267] Cf. ZÜGER, Mario, **Arbitration under Tax Treaties**, Amsterdam: IBFD, 2001, seç. 1.2. Sobre o tema, expondo distintas correntes, cf. BARBOSA, **O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros**, p. 83–85.
[1268] Cf. ROCHA, Soluções de divergências hermenêuticas nos tratados internacionais tributários, p. 210; MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 51.
[1269] Cf. OECD, Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP), p. 30.
[1270] Cf. KOCH, General Report, p. 100; SANTIAGO, **Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos**, p. 213.
[1271] Cf. SANTIAGO, **Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos**, p. 213.
[1272] Para a recomendação de se suspender como uma melhor prática, cf. OECD, Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP), p. 37; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 47 e 48 dos Comentários ao art. 25.
[1273] Cf. MARIOTTINI, O Procedimento Amigável no âmbito dos Acordos Internacionais de Bitributação e a prática brasileira, p. 123.

mecanismo, considerando sua inadequação e desnecessidade ao se considerar outras regras antiabuso presentes nos ADTs.

3.4.1 Da aceitação da bitributação residência-residência

Ao conjugar a mera obrigação de negociar com a possibilidade de impedir o acesso total ou parcial, aceita-se a bitributação residência-residência. Afinal, desembaraçar o status de duplo residente já não é mais a única consequência da aplicação da regra. A depender das autoridades competentes, o desempate nem pode acontecer ou pode ocorrer parcialmente. Assim, retira-se a noção estrita de *desempate*, uma vez que não é mais uma regra "autoexecutável"[1274]. Tão somente se especifica a abordagem que as partes precisam adotar para solucionar casos de dupla residência, basicamente deixando nas mãos das autoridades competentes[1275]. Consequentemente, o fim primário dos ADTs na linha de evitar a bitributação para conferir maior liberdade de capital e de pessoas é enfraquecido[1276], pois a bitributação residência-residência torna-se uma situação aceitável, a critério das autoridades competentes.

Aliás, mesmo em ADTs com previsão da fase arbitral nos termos das Convenções Modelo de 2017, a bitributação residência-residência não é resolvida caso as autoridades competentes deliberem pela impossibilidade de acessar o ADT ou pelo acesso parcial[1277]. Apesar de não ser o cenário desejável, a literalidade do dispositivo de arbitragem não admite o acesso da dupla residência de entidades[1278], uma vez que não ocorre uma tributação contrária a dispositivos do ADT, pois, nos termos do art. 4(3), sequer há um direito de acessar o ADT em razão de a negativa ser um resultado possível[1279]. Ou seja: consente-se com a bitributação residência-residência.

Essa consequência é criticável quando se considera, especialmente, que essa regra está sendo inserida em ADTs já concluídos, o que poderia ser vista como uma violação do

---

[1274] Cf. BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.4.1.
[1275] Cf. *Ibid*.
[1276] Cf. BERG; GULIK, The Mutual Agreement Tiebreaker - OECD and Dutch Perspectives, p. 419; SANGHAVI, The Proposed Tiebreaker Rule in OECD/G20 BEPS Action 6: A Critical Examination of the Possible Motives and Means, and a Potential Alternative, p. 523; SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme, Chapter 6: Implementing the Multilateral Instrument in Brazil, *in*: KOFLER, Georg *et al* (Orgs.), **The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument**, Amsterdam: IBFD, 2021, seç. 6.2.3.
[1277] Cf. BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.4.2.
[1278] Cf. *Ibid*.
[1279] Cf. *Ibid*.

Princípio do não Retrocesso dos Direito Humanos[1280], dado que o duplo residente tutelado pelo ADT passaria a se sujeitar à bitributação [1281], o que violaria sua capacidade contributiva[1282-1283] – qualificada como um Princípio Geral de Direito Reconhecido pelas Nações Civilizadas [1284]. Basta pensar no cenário em que uma entidade com conexões pessoais com dois Estados goze, até determinado ano, da aplicação da regra de desempate anterior, de modo a evitar a bitributação da sua renda nos termos do ADT entre esses Estados; porém, a partir da modificação dessa regra de desempate em virtude da adesão ao Instrumento Multilateral ou de uma renegociação[1285], essa mesma entidade passará a estar sujeita à bitributação, exceto se as autoridades competentes concederem a ela o acesso ao ADT. Portanto, haveria um retrocesso na proteção de sua capacidade contributiva.

Vale ainda destacar que é bastante questionável a possibilidade de medidas unilaterais atenderem duplos residentes[1286] , pois nelas está pressuposto que, por exemplo, o crédito será relativo ao tributo na fonte que se fez no outro Estado e não na qualidade de Estado da Residência[1287]. Logo, cogitar a sua aplicação traz um problema de circularidade, pois ambos os Estados poderão tributar em bases universais e ambos concederão o crédito do tributo pago no exterior[1288].

Além disso, ao aceitar a bitributação residência-residência, a atual regra de desempate, em comparação com o modelo anterior, perde a oportunidade de resolver casos

---

[1280] Para a defesa de aplicação do Princípio do não Retrocesso em caso de denúncia de ADTs, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, O Princípio do não Retrocesso como Nova Perspectiva à Denúncia de Acordos de Bitributação, **Revista Direito Tributário Atual**, v. 29, p. 237–249, 2013.

[1281] Sobre esse cenário, cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 76 e ss.

[1282] Para fala de maneira geral no bojo do procedimento amigável, cf. SCHOUERI; BARBOSA, Chapter 37: Practicability, Enforcement and Legitimacy: Tax Treaty Dispute Resolution at a Crossroads, seç. 37.4.

[1283] Para defesa de que deveria haver uma regra de transição para lidar com os duplo residentes que já gozavam do ADT nos termos da regra anterior, cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 77; STARINGER; MOLDASCHL, Chapter 4: The Role of Competent Authorities under Article 4(3) of the OECD Model Tax Convention, seç. 4.3.3.

[1284] Cf. art. 38, §1º, "c", do Estatuto da Corte Internacional de Justiça, de 1945, promulgada pelo Decreto n. 19.841, de 22 de outubro de 1945. Para a defesa de que o Princípio da Capacidade Contributiva configura um Princípio Geral de Direito Reconhecido pelas Nações Civilizadas, cf. SCHOUERI, O Princípio do não Retrocesso como Nova Perspectiva à Denúncia de Acordos de Bitributação, p. 241–244.

[1285] Para um exame dos motivos pelos quais um país pode optar por renegociar os ADTs e não assinar o Instrumento Multilateral, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme, Chapter 6: Obligations to MLI Non-Signatories within the Inclusive Framework, *in*: DOURADO, Ana Paula (Org.), **International and EU Tax Multilateralism: Challenges Raised by the MLI**, Amsterdam: IBFD, 2020, seç. 6.3.2.

[1286] Com a posição de que, sob a perspectiva da legislação brasileira, inexiste vedação, cf. MONTEIRO, Caso Nobuo Naya: Dupla Residência da Pessoa Física no Acordo Brasil-Japão e os reflexos da inexistência de tie-breaker rules na Convenção Internacional, p. 321.

[1287] Cf. SCHOUERI, O Princípio do não Retrocesso como Nova Perspectiva à Denúncia de Acordos de Bitributação, p. 238.

[1288] Apesar de não falarem em óbice normativo, os autores trazem esse argumento da circularidade, cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 58.

fáceis[1289]. Por maiores as ambiguidades que existam acerca da expressão *local de direção efetiva*, ela depende de um exame factual de tomada de decisões[1290]. Assim, em casos em que, de um lado, há somente uma conexão mais formal (*e.g.*, local de constituição ou registro) e, de outro, exista uma conexão material ligada à direção, a antiga regra solucionaria facilmente em favor da última conexão. Entretanto, com a nova regra de desempate, isso não é mais possível, pois depende de as autoridades competentes chegarem a um acordo, com base em alguns fatores, dentre eles o próprio local de direção efetiva.

Dessa forma, a mudança da regra anterior para a atual, na verdade, não significa que o local de direção efetiva e o procedimento amigável sejam excludentes[1291]. Se essa afirmação já era verdadeira considerando o cenário anterior, dada a possibilidade de um procedimento amigável para solucionar dúvidas acerca do local de direção efetiva[1292-1293], com a atual regra, parte-se diretamente do procedimento amigável, cujo acordo poderá fundar-se no local de direção efetiva. Com efeito, a nova regra acaba por também penalizar duplos residentes de boa-fé[1294] porque, embora esse status possa não ser quisto ou ainda derivar de razões não tributárias, o acesso aos benefícios do ADT condiciona-se a um procedimento amigável, cuja realização perpassa o conceito de local de direção efetiva.

Portanto, verifica-se que um dos grandes problemas da nova regra de desempate está em aceitar a bitributação residência-residência, o que lhe retira, em parte, a própria função de desempatar, pois, mesmo em casos (fáceis) de duplo residentes de boa-fé, as autoridades competentes poderão impedir o acesso aos benefícios do ADT.

Assim, com o novo modelo, os duplos residentes ficam à mercê da ampla discricionariedade das autoridades competentes.

[1289] Cf. SANGHAVI, The Proposed Tiebreaker Rule in OECD/G20 BEPS Action 6: A Critical Examination of the Possible Motives and Means, and a Potential Alternative, p. 522; SCHOUERI; GALDINO, Chapter 6: Implementing the Multilateral Instrument in Brazil, seç. 6.2.3.
[1290] Cf. tópico 2.4.1, *supra*.
[1291] Cf. SANGHAVI, The Proposed Tiebreaker Rule in OECD/G20 BEPS Action 6: A Critical Examination of the Possible Motives and Means, and a Potential Alternative, p. 522.
[1292] Cf. *Ibid*.
[1293] Cf. tópico 2.3.2.2, *supra*.
[1294] Cf. SANGHAVI, The Proposed Tiebreaker Rule in OECD/G20 BEPS Action 6: A Critical Examination of the Possible Motives and Means, and a Potential Alternative, p. 523; GOOIJER, **Tax Treaty Residence of Entities**, p. 209.

3.4.2 Da ampla discricionariedade das autoridades competentes

Há um elevado nível de discricionariedade das autoridades competentes, seja pela ausência de obrigação, seja pelos fatores exemplificativos a serem considerados, seja pela possibilidade de atribuir acesso total, parcial ou ainda bloquear o acesso ao ADT[1295]. Em outras palavras, literalmente, as autoridades competentes são livres para chegar a um resultado ou não e, em caso afirmativo, determinar a extensão dos benefícios concedidos, da forma como bem entenderem[1296]. A sua discricionariedade é ainda maior porque os Comentários das Convenções Modelo de 2017[1297] dizem que a decisão deve cobrir um período específico, uma vez que os fatores podem mudar[1298]. Isso pode acentuar a discricionariedade[1299], pois, apesar de a situação vigente ser similar, pode-se chegar à decisão oposta.

Em razão dessa ampla discricionariedade, três problemas podem surgir, envolvendo, inclusive, questões constitucionais[1300].

Em primeiro lugar, a elevada discricionariedade pode conduzir à inação por parte das autoridades competentes. De um lado, a autoridade competente do Estado que provavelmente será o perdedor poderá ter pouca ou nenhuma motivação para solucionar o problema, preferindo simplesmente impedir o acesso, de modo a assegurar determinadas exações[1301]. De outro lado, considerando a elevada discricionariedade especialmente quanto aos fatores relevantes, paradoxalmente, as autoridades competentes podem não chegar à conclusão alguma[1302], pois há muitas variáveis: diversos fatores podem ser levados em conta; existe a possibilidade de graduar o acesso aos benefícios do ADT; e as autoridades competentes podem ter pontos de vistas distintos (vide o próprio sentido de local de direção

---

[1295] Cf. OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 5.2.1.1.1.
[1296] Cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 47 e 51.
[1297] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 24.3 dos Comentários ao art. 4(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 9 dos Comentários ao art. 4(3).
[1298] Cf. BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.4.2.
[1299] Cf. *Ibid*.
[1300] Cf. OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 5.2.1.1.1; BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.4.3; PISTONE; ČIČIN-ŠAIN, Chapter 1: The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument: General Report, seç. 1.3.2.
[1301] Cf. BERG; GULIK, The Mutual Agreement Tiebreaker - OECD and Dutch Perspectives, p. 423; OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 5.2.1.1.2; GOOIJER, **Tax Treaty Residence of Entities**, p. 205; PISTONE; ČIČIN-ŠAIN, Chapter 1: The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument: General Report, seç. 1.3.2. Para um problema numérico sobre isso, cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 59. Em sentido semelhante, mas de maneira geral, cf. MARIOTTINI, O Procedimento Amigável no âmbito dos Acordos Internacionais de Bitributação e a prática brasileira, p. 124.
[1302] Cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 51.

efetiva). Desse modo, uma maior inação agrava o problema anterior da bitributação residência-residência: sem acordo, não há acesso.

Em segundo lugar, existe uma baixíssima segurança jurídica[1303] quanto à previsão do contribuinte em antever *se* as autoridades competentes solucionarão seu status de duplo residente, *com base* em quais fatores e chegando *a qual resultado*. Essa segurança jurídica diminuta é acentuada pela falta de transparência [1304] e pela baixa participação do contribuinte, uma vez que não é possível ter acesso a decisões anteriores relativas a outros contribuintes; tampouco há qualquer indicação acerca de como as autoridades competentes decidirão; muito menos assegura-se a possibilidade de o contribuinte expor, mais de uma vez, as razões do seu status, inclusive, para responder eventuais questionamentos ou pressuposições das autoridades. Tamanha é a flexibilidade que se quis oferecer às autoridades competentes que a margem para decidir de um jeito ou de outro não dá ao contribuinte parâmetros de como se organizar. Ou seja: faltam orientações vinculativas para prever a decisão final do Estado de Residência[1305]. Há, portanto, uma maior *incerteza*[1306] e que gera ainda maiores custos administrativos em comparação à regra anterior para todos os lados (ambos os Estados e contribuintes)[1307].

Em terceiro lugar, corre-se o risco de haver tratamentos arbitrários que afrontem à igualdade[1308]. Dado o caráter exemplificativo, diferentes fatores podem ser utilizados com pesos distintos caso a caso[1309]. Existe, assim, um risco inerente a que as autoridades competentes partam do quanto acreditam que o contribuinte deve arcar para daí chegar a um acordo[1310], mas sem qualquer consistência quanto ao emprego dos fatores. Aqui também a falta de transparência traz um problema enorme, pois eventual tratamento arbitrário não estará à luz da sociedade.

[1303] Cf. OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 5.2.1.1.1; GOOIJER, **Tax Treaty Residence of Entities**, p. 208; BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.4.3; STARINGER; MOLDASCHL, Chapter 4: The Role of Competent Authorities under Article 4(3) of the OECD Model Tax Convention, seç. 4.3.2.2.
[1304] Cf. BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.4.2.
[1305] Cf. *Ibid*., seç. 7.4.3.
[1306] Cf. *Ibid*.; SCHOUERI; GALDINO, Chapter 6: Implementing the Multilateral Instrument in Brazil, seç. 6.2.3.
[1307] Cf. SANGHAVI, The Proposed Tiebreaker Rule in OECD/G20 BEPS Action 6: A Critical Examination of the Possible Motives and Means, and a Potential Alternative, p. 522; PISTONE; ČIČIN-ŠAIN, Chapter 1: The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument: General Report, seç. 1.3.2.
[1308] Cf. BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.4.3.
[1309] Cf. STARINGER; MOLDASCHL, Chapter 4: The Role of Competent Authorities under Article 4(3) of the OECD Model Tax Convention, seç. 4.3.2.1.
[1310] Cf. *Ibid*.

Com efeito, genericamente, duas pessoas jurídicas duplamente residentes nos mesmos Estados estarão em situação equivalente e a regra de desempate não viola o Princípio da Igualdade previsto no art. 150, II, da Constituição Federal. No entanto, poderá haver inconstitucionalidade em concreto. Por exemplo: suponha-se que duas pessoas jurídicas sejam duplamente residentes no Brasil e em outro Estado, cujo ADT adote uma regra de desempate composta pelo procedimento amigável[1311]. Imagine que, em ambas as situações, os fatores de conexão pessoais sejam virtualmente idênticos: no Brasil, encontra-se a sede (estatutária e de administração)[1312]; no outro Estado, há o local de constituição, bem como o exercício da tomada de decisões pela diretoria da controladora da pessoa jurídica no Brasil. Ou seja, por mais que, nos termos da legislação doméstica brasileira, sejam atendidos os requisitos formais da administração das pessoas jurídicas, na prática, a diretoria da controladora, localizada alhures, seria a responsável pela tomada de decisões. Diante de dois casos como esses, espera-se que as autoridades competentes cheguem à mesma conclusão quanto ao Estado de Residência; do contrário, haverá uma violação ao referido Princípio da Igualdade devido ao tratamento arbitrário[1313]. Não poderá, assim, considerar como decisória, para um caso, a efetiva tomada de decisões alhures e, para outro, o local da administração e diretoria, nos termos da legislação brasileira.

Aliás, tamanha é a discricionariedade que os próprios Comentários das Convenções Modelo de 2017 reconhecem a possibilidade de os Estados terem que diminuí-la por conta do respectivo direito doméstico, mediante, por exemplo, expressa indicação de todos os fatores relevantes[1314]. Afora questões de segurança jurídica e igualdade, a ampla discricionariedade abre mais espaço para corrupção, pois quanto maior o poder discricionário de um agente público, maiores são as chances de o exercício desse poder ser

[1311] Veja o art. 3(2) do ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976). E veja o art. 4(3) dos seguintes ADTs: ADT-Brasil e Canadá (1984); ADT-Brasil e Chile (2001); ADT-Brasil e Filipinas (1983); ADT-Brasil e Finlândia (1996); ADT-Brasil e México (2003); ADT-Brasil e Peru (2006); ADT-Brasil e Turquia (2010).
[1312] Cf. tópico 1.5.2.3, *supra*.
[1313] Cf. TIPKE, Klaus, Princípio da Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário, *in*: MACHADO, Brandão (Org.), **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**, São Paulo: Saraiva, 1984, p. 520; ÁVILA, Humberto, **Teoria da Igualdade Tributária**, 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 77 e ss.
[1314] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3). No mesmo sentido, cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 9 dos Comentários ao art. 4(3). Sobre isso, cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 51.

capturado por agentes econômicos[1315], o que é agravado com a menor transparência do procedimento amigável.

Tendo isso em vista, a ampla discricionariedade pode não só levar à inação e abrir maior espaço para a corrupção, como ainda traz problemas de constitucionalidade como a baixíssima segurança jurídica e eventuais violações à igualdade.

Diante disso, poder-se-ia pensar que, ainda assim, a nova regra de desempate seria pertinente, pois seria adequada e necessária para evitar a conduta abusiva (dupla residência de entidades); no entanto, não é esse o caso.

3.4.3 Da impertinência da nova regra de desempate em relação a cláusulas de LOB e de PPT: sua inadequação e desnecessidade

Para evitar a conduta abusiva (ser residente em dois Estados), a solução dada é condicionar o acesso do ADT ao procedimento amigável, o que é *inadequado* e *desnecessário*.

É *inadequado* condicionar o acesso do ADT ao procedimento amigável, considerando o fim primário dos ADTs que é evitar a bitributação, de modo a permitir a maior liberdade de pessoas e de capital[1316]. Potencialmente, deixar a cargo do procedimento amigável pode até evitar uma conduta abusiva em relação ao ADT, mas estará acompanhada da bitributação[1317]. E, mesmo considerando o fim de se evitar o abuso, ela vai além do seu objetivo, pois trata todas as entidades com dupla residência igualmente, tornando o acesso ao ADT pendente, sejam quais forem as razões que conduziram ao status de duplo residente[1318]. Por isso, a solução é inadequada por soar mais como uma ameaça do que propriamente como um instrumento eficaz de combate ao abuso, deixando de lado o próprio objetivo de evitar a bitributação[1319].

[1315] Cf., *e.g.*, ROY, Achinto M., **Corruption-related Decision-making in the Multinational Business Arena**, Doutoramento, University of Canterbury, Nova Zelândia, 2005, p. 9, 25, 26.
[1316] Cf. SANGHAVI, The Proposed Tiebreaker Rule in OECD/G20 BEPS Action 6: A Critical Examination of the Possible Motives and Means, and a Potential Alternative, p. 523.
[1317] Cf. SCHOUERI; GALDINO, Action 2 and the Multilateral Instrument: Is the Reservation Power Putting Coordination at Stake?, p. 108.
[1318] Cf. BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.4.3.
[1319] Cf. OECD, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a tie breaker rule, para. 74; SANGHAVI, The Proposed Tiebreaker Rule in OECD/G20 BEPS Action 6: A Critical Examination of the Possible Motives and Means, and a Potential Alternative, p. 523; BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.4.1.

É *desnecessário* condicionar o acesso do ADT ao procedimento amigável, uma vez que não só medidas domésticas seriam mais efetivas, como também outros dispositivos do ADT já poderiam cuidar disso[1320].

Se a legislação doméstica é que está sendo abusada, faria mais sentido que se recomendasse a adoção de regras domésticas antielisivas voltadas à condição de residente[1321]. Por exemplo, dado que um dos problemas da dupla residência é a possibilidade da dupla dedução de prejuízos em países que permitem regime de consolidação, há países (*e.g.*, EUA) que exigem a escolha de onde a pessoa duplo residente irá confrontar o prejuízo contra o lucro de outra entidade[1322]. Ou ainda, existem países (*e.g.*, Reino Unido[1323] e Canadá[1324]) que simplesmente afastam a residência caso, após a aplicação de uma regra de desempate de um ADT, a pessoa seja considerada residente em outro Estado[1325]. Desse modo, dado que a condição de duplo residente apenas indica o cumprimento do teste de sujeição tributária em ambos os Estados, seria mais propício que regras domésticas antielisivas fossem coordenadas para impedir tal observância.

Ao mesmo tempo, dispositivos do próprio ADT já poderiam exercer o papel de impedir o que se entenda por uso abusivo dos seus benefícios[1326]. No caso das cláusulas de LOBs, para que uma pessoa possa gozar dos benefícios do respectivo ADT, são estabelecidos requisitos mínimos a serem observados, os quais condicionam o acesso ao ADT para além do teste de sujeição tributária como a exigência de a entidade conduzir ativamente negócios no Estado de Residência[1327]. Por sua vez, a cláusula de PPT poderia, sob a perspectiva dos Comentários da CM-OCDE de 2017, impedir o acesso ao ADT caso uma mudança de fatores (*e.g.*, reuniões da diretoria) tenha sido planejada para adquirir a residência num dos Estados Contratantes com o intuito de gozar do ADT em questão[1328].

Nota-se, assim, que essas regras antiabuso podem trazer mais requisitos a serem observados além do teste de sujeição tributária para que uma pessoa possa acessar o ADT,

---

[1320] Cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 44–47.
[1321] Cf. *Ibid*.
[1322] Cf. *Ibid*., p. 44.
[1323] Cf. REINO UNIDO, Corporation Tax Act 2009, 2009, seç. 18.
[1324] Cf. CANADÁ, Income Tax Act, 1962, seç. 250(5).
[1325] Cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 46. Esse assunto será tratado no tópico 4.3, *infra*.
[1326] Cf. PISTONE; ČIČIN-ŠAIN, Chapter 1: The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument: General Report, seç. 1.3.2.
[1327] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 7 dos Comentários ao art. 29.
[1328] Cf. *Ibid*., para. 177 dos Comentários ao art. 29(9). A esse respeito, cf. MAISTO *et al*, Dual Residence of Companies under Tax Treaties, p. 47.

seja analisando fatores que indicam a atuação ou presença da pessoa no Estado que seria de Residência, seja verificando os motivos pelos quais teria ocorrido o preenchimento daquele teste. Dessa forma, como existem regras dos ADTs especificamente voltadas a combater o abuso nesse âmbito, é desnecessário impor um procedimento amigável com base na condição de duplo residente, uma vez que os critérios que permitem o acesso a qualquer residente com vistas a impedir o abuso já estão presentes em outras regras.

Em face dessas alegações, poder-se-ia sugerir que o procedimento amigável garantiria que uma pessoa jamais poderia acessar mais de uma rede de ADTs, devendo-se daí descobrir onde se encontra sua verdadeira residência[1329]. No entanto, o meio encontrado para lidar com isso não foi a coordenação de regras domésticas antiabuso com o intuito de impedir o preenchimento do teste de sujeição tributária – que dá azo à tal status. Tampouco se reconheceu que adotar o procedimento amigável sequer seria necessário, considerando o próprio papel das regras antibuso dos ADTs como as cláusulas de LOB e de PPT. De qualquer modo, fato é que, nos termos do novo padrão, se a entidade é duplo residente, então se exige um procedimento amigável.

Dessa forma, tendo exposto, no Capítulo 2, o modelo de regra de desempate anterior e, neste Capítulo 3, o atual, pode-se avançar para os efeitos da determinação da residência no bojo dos ADTs, seja sob a perspectiva do próprio ADT em questão, seja em relação à legislação doméstica das partes, seja considerando eventuais ADTs com terceiros Estados. Esse é o tema do próximo Capítulo.

[1329] Sobre esse argumento, cf. STARINGER; MOLDASCHL, Chapter 4: The Role of Competent Authorities under Article 4(3) of the OECD Model Tax Convention, seç. 4.2.1.

CAPÍTULO 4

4 EFEITOS DA DETERMINAÇÃO DE "RESIDENTE DE UM ESTADO CONTRATANTE"

Satisfeito o teste de sujeição tributária em relação a um dos Estados ou, em caso de preenchimento desse teste em ambos os Estados, mas solucionada a dupla residência pela regra de desempate, então determina-se o *residente de um Estado Contratante*.

Essa determinação do Estado de Residência é importante para fins de se ter direito aos benefícios do ADT em questão, bem como para a própria aplicação do ADT. Muito embora a determinação do Estado de Residência seja crucial para a aplicação de outras regras dos ADTs, como as regras alocativas, não necessariamente o *residente de um Estado Contratante* terá direito aos benefícios do ADT, pois é possível que haja limitações quanto ao próprio escopo pessoal do ADT[1330]. Portanto, um dos efeitos da determinação de *residente de um Estado Contratante* está no bojo do mesmo ADT, seja sob a perspectiva do direito aos benefícios, seja quanto à aplicação de outras regras para fins de assegurá-los. Esse será o objeto do tópico 4.1.

Em virtude da aplicação da regra de desempate para determinar de qual Estado Contratante será a pessoa residente, surgem questões relativas a seus efeitos em relação à legislação doméstica e à rede de ADTs do Estado perdedor.

Quanto aos efeitos em relação à legislação doméstica do Estado perdedor, pode-se perquirir se a pessoa em questão deixará de ser residente, sob o ponto de vista doméstico, desse Estado. Ao mesmo tempo, pode-se questionar se o regime tributário em face dessa pessoa muda, *i.e.*, se essa pessoa passa a ser tributada, pelo Estado perdedor, como um não residente. Além de demonstrar que, salvo disposição em contrário, mantém-se o status de residente no Estado perdedor consoante sua legislação doméstica, serão apresentados alguns exemplos da aplicação do ADT em relação a duplo residente, a fim de demonstrar a sua importância para o contribuinte nessa situação, bem como para pessoas que, com ele, se relacionem. Esse será o objeto do tópico 4.2.

Apesar da manutenção do seu status de residente no Estado perdedor, discute-se se a pessoa ainda poderá acessar a rede de ADTs desse Estado, pois, com a aplicação da referida

[1330] Cf. FRKAL, Personal Scope of a Tax Treaty - the 2nd sentence of Art. 4(1) OECD-MC, p. 59.

regra de desempate, há quem sustente que a pessoa não satisfaria mais o teste de sujeição tributária do Estado perdedor[1331]. Faz-se necessário, assim, demonstrar as razões que levam a essa posição, bem como os argumentos contrários a ela. Esse será o objeto do tópico 4.3.

4.1 DOS EFEITOS EM RELAÇÃO AOS DEMAIS DISPOSITIVOS DO MESMO ADT

Sob a perspectiva do escopo pessoal, a determinação do Estado de Residência não necessariamente dá direito aos benefícios do ADT. Afinal, há ADTs com dispositivos que limitam expressamente seus benefícios a certas pessoas (em determinadas condições). Aliás, a partir das Convenções Modelo de 2017, essa afirmação se torna evidente com as cláusulas de LOB (e de PPT)[1332]. No entanto, independentemente de qualquer limitação expressa, cogitam-se duas outras fontes de limitação. Uma delas se dá via interpretações, geralmente, ditas "teleológicas", no sentido, por exemplo, de que o ADT só se aplicaria em caso de efetiva dupla tributação. A outra consiste em adotar as regras domésticas antiabuso para restringir os direitos a benefícios dos ADTs. Esse será o objeto do tópico 4.1.1.

Embora, sob a perspectiva do escopo pessoal, a determinação da residência possa ser apenas uma das etapas, ela é crucial para a aplicação das demais regras do ADT. Exceto em situações particulares como na não-discriminação presente no art. 24(1) das Convenções Modelo[1333], a maioria das regras dependem da determinação da residência para serem aplicadas. Portanto, um dos efeitos da determinação de *residente de um Estado Contratante* está na própria aplicação de outras regras para fins de assegurar os benefícios do ADT. Esse será o objeto do tópico 4.1.2.

[1331] Cf., *e.g.*, PAÍSES BAIXOS, Ministerie van Financiën, Decree of 12 June 1989, IFZ 89/320, V-N 1989/2501; PAÍSES BAIXOS, Hoge Raad, Case n. 35.557, BNB 2001/295, 28 February 2001 (Summary), Tax Treaty Case Law IBFD; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 8.2 dos Comentários ao art. 4; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 8.2 dos Comentários ao art. 4; RUSSO, The 2008 OECD Model: An Overview, p. 465; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 4 dos Comentários ao art. 4; PIJL, The Excluded Resident and the Term "Law"/"Laws" in Article 4 of the OECD Draft (1963) and OECD Model (1977/2010), p. 24–24.

[1332] Veja art. 29 de OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M-29-M–31; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 43–55.

[1333] Cf., *e.g.*, OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), p. M–55.

4.1.1 Do acesso aos benefícios do ADT: a residência como uma das etapas

Até as Convenções Modelo de 2017, o escopo pessoal dos ADTs possuía, em regra, apenas duas etapas. Na primeira, o contribuinte deveria ser considerado uma *pessoa* nos termos do ADT, expressão essa que compreende um *indivíduo*, uma *sociedade* ou um *grupo de pessoas*[1334]. Já na segunda etapa bastava ao contribuinte ser residente de um ou de ambos os Estados Contratantes. Em essência, o escopo pessoal dos ADTs era bem resumido pelo próprio art. 1 das Convenções Modelo – atual art. 1(1) das Convenções Modelo de 2017[1335] –, segundo o qual a Convenção aplica-se a pessoas que sejam residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes[1336].

Contudo, mesmo antes de 2017, seja nas próprias Convenções Modelo, seja em vários ADTs, inclusive, concluídos pelo Brasil, a determinação da residência era necessária, mas não suficiente.

A imposição de mais requisitos pode ter origem em três fontes distintas.

Em primeiro lugar, o próprio ADT pode conceber expressamente regras que estabeleçam outros requisitos para que a pessoa tenha direito aos benefícios[1337]. Apesar da máxima de que os contribuintes possuem a liberdade de se organizarem economicamente da forma como acharem mais benéficas para eles, inclusive, se as razões para tanto forem tributárias, a tolerância ao chamado planejamento tributário pode ser restringida[1338]. Assim, ao negociarem o ADT, as próprias partes inserem regras, gerais ou específicas, voltadas à limitação do direito aos benefícios do ADT[1339], o que, sob a perspectiva do escopo pessoal, pode tornar a pessoa residente impossibilitada de usufruir deles. Esse será o objeto do tópico 4.1.1.1.

[1334] Veja art. 3(1)(b) da CM-OCDE de 1963 – que depois se tornou art. 3(1)(a) da CM-OCDE de 1977, seguido, posteriormente, pelas demais Convenções Modelo. Cf., *e.g.*, OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 42; OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, p. 25; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 20; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–10; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 9.
[1335] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–7; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 7.
[1336] Cf., *e.g.*, OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 41; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 19; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–7; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 7.
[1337] Cf. FRKAL, Personal Scope of a Tax Treaty - the 2nd sentence of Art. 4(1) OECD-MC, p. 59.
[1338] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 116 e 117.
[1339] Cf. UCKMAR, Victor, General Report, *in*: **Cahiers de droit fiscal international**, Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1983, v. 68a: Tax Avoidance/Tax Evasion, p. 48.

Em segundo lugar, independentemente de qualquer regra convencional, adotam-se interpretações "teleológicas", de sorte a restringir o direito aos benefícios do ADT. Nesse sentido, considerando o cenário brasileiro, a RFB[1340] já defendeu a não aplicação do ADT em casos envolvendo *holdings* e pessoas não tributadas efetivamente em seu país de domicílio, obtendo, inclusive, êxito em decisões administrativas[1341] e judiciais[1342]. Esse será o objeto do tópico 4.1.1.2.

Em terceiro lugar, independentemente de qualquer regra convencional, há quem defenda a aplicação de regras domésticas antiabuso[1343]. Nessa linha, é preciso discorrer sobre dispositivos nos ADTs que admitem esse recurso, como é o caso da cláusula de salvaguarda, recomendada pelas Convenções Modelo de 2017[1344], bem como, no cenário brasileiro, sobre os ADTs que seguem esse posicionamento[1345]. Ademais, abordar-se-ão regras domésticas antiabuso relativas à mudança de residência. Esse será o objeto do tópico 4.1.1.3.

4.1.1.1 Da limitação expressa dos benefícios pelo próprio ADT

De modo a restringir o acesso aos benefícios do ADT, os Estados podem adotar regras, específicas ou gerais, no âmbito do próprio ADT. Dessa forma, sob a perspectiva do escopo pessoal, um contribuinte, ainda que seja pessoa e residente de um dos Estados, pode não ter direito a usufruir de tais benefícios[1346].

Tendo em vista os ADTs concluídos pelo Brasil, encontram-se três limitações expressas que são importantes para serem tratadas: (4.1.1.1.1) o requisito do beneficiário efetivo; (4.1.1.1.2) as cláusulas específicas que excluem inteiramente o acesso de

[1340] Cf., *e.g.*, BRASIL, RFB. Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 6, de 6 de junho de 2002.
[1341] Cf., *e.g.*, Caso Gerdau.
[1342] Cf., *e.g.*, Caso Volvo-Itochu (STJ).
[1343] Cf., *e.g.*, OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, para. 9.2, 22.1 e 22.2 dos Comentários ao art. 1.
[1344] Cf. art. 1(3) de OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–7; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 7.
[1345] Veja os seguintes dispositivos de ADTs concluídos pelo Brasil: art. 7(d) do Protocolo do ADT-Brasil e Chile (2001); arts. 1(2), e 11(b) do Protocolo do ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018); art. 3 do Protocolo do ADT-Brasil e Israel (2002); arts. 28(3) e 28(4) do ADT-Brasil e México (2003); art. 17 do Protocolo do ADT-Brasil e Suíça (2018); art. 6 do Protocolo do ADT-Brasil e Turquia (2010); e art. 4(d) do Protocolo do ADT-Brasil e Venezuela (2005).
[1346] Cf. FRKAL, Personal Scope of a Tax Treaty - the 2nd sentence of Art. 4(1) OECD-MC, p. 59.

determinadas pessoas aos benefícios dos ADTs em razão do gozo de regimes especiais[1347]; e (4.1.1.1.3) as cláusulas de LOB[1348].

4.1.1.1.1 Do beneficiário efetivo

Ausente na CM-OCDE de 1963[1349], mas inserido nas Convenções Modelo a partir da CM-OCDE de 1977[1350], o requisito do beneficiário efetivo exige, além da residência, que o receptor de certos rendimentos não seja mero intermediador, sob pena de o Estado da Fonte não ser obrigado a observar a limitação ao seu poder de tributar. Em outras palavras, impõe-se uma condição a mais do que ser uma pessoa residente num Estado Contratante, a fim de se determinar se o Estado da Fonte deverá observar certa limitação[1351].

Assim, o destinatário do rendimento oriundo do Estado da Fonte, além de ser residente de um Estado Contratante, precisa ser o *beneficiário efetivo* do pagamento para que se opere a limitação prevista pela regra alocativa; caso contrário, inexistirá limitação ao poder de tributar do Estado da Fonte, o qual poderá exercer sua tributação inteiramente[1352]. Dessa forma, na situação em que o beneficiário efetivo é residente de um terceiro Estado, mas o intermediador é residente do Estado "A", é inaplicável a limitação ao poder de tributar do Estado "B" (Fonte) no âmbito do ADT entre "A" e "B". Portanto, o requisito do beneficiário efetivo impede que um mero intermediário frua dos benefícios do ADT[1353].

Essencialmente, a discussão está no significado de *beneficiário efetivo*: de um lado, há posição de que seria qualquer receptor que não fosse mero agente ou representante de outrem, *i.e.*, alguém que não estaria obrigado a, de imediato, repassar o rendimento a terceiros como se dá com instituições financeiras[1354]; de outro, existe entendimento de que outros quesitos deveriam ser considerados, como a substância da presença do receptor no

---

[1347] Cf. art. 1(2) do ADT-Brasil e Luxemburgo (1978). E art. 9 do Protocolo do ADT-Brasil e Portugal (2000).
[1348] Veja: art. 28(1) e 28(2) do ADT-Brasil e África do Sul (2003 e 2015); art. 27(2), 27(3) e 27(4) do ADT-Brasil e Argentina (1982 e 2017); art. 29(1), 29(2) e 29(3) do ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018); art. 25(1) do ADT-Brasil e Israel (2002); art. 28(2) e 28(5) do ADT-Brasil e México (2003); art. 27(1) e 27(2) do ADT-Brasil e Peru (2006); art. 28(2) e 28(3) do ADT-Brasil e Rússia (2004); art. 27(2), 27(3) e 27(4) do ADT-Brasil e Suíça (2018); art. 28 do ADT-Brasil e Trinidad Tobago (2008); e art. 28(2) e 28(3) do ADT-Brasil e Venezuela (2005).
[1349] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 47–49.
[1350] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, p. 31–32.
[1351] Cf. LANG, **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**, seç. 9.4.2, 9.5.2, 9.6.2.
[1352] Cf. BARBOSA, Mateus Calicchio, O Beneficiário Efetivo no Modelo OCDE: de Volta para o Futuro?, **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 2, n. 2, n. IBDT: São Paulo, p. 116–140, 2017, p. 118.
[1353] Cf. SCHOUERI, **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**, p. 156.
[1354] Cf., *e.g.*, *Ibid*., p. 159; BARBOSA, O Beneficiário Efetivo no Modelo OCDE, p. 136–137.

Estado (*e.g.*, escritórios, quantidade de empregados) e quem fruiria, economicamente, dos rendimentos, o que afastaria a aplicação do ADT nos casos de empresa-canal[1355-1356].

A esse respeito, embora, nos relatórios de 1986, intitulados *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies* e *Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies* a OCDE tenha se posicionado pelo segundo sentido ("econômico")[1357], esse entendimento só foi adotado pelos Comentários na CM-OCDE de 2003[1358]. Contudo, em razão das dificuldades na aplicação desse sentido, especialmente porque, na prática, havia maior insegurança jurídica com a remissão ao direito doméstico das partes[1359], os Comentários da CM-OCDE de 2014 voltaram a empregar aquele primeiro sentido, não abrangendo somente quem tenha a obrigação jurídica de repassar os rendimentos[1360].

Apesar da preferência pelo sentido autônomo de *beneficiário efetivo*[1361], cujo debate envolve as posições acima, menciona-se a presença da expressão *efetivo beneficiário*, por exemplo, no art. 26 da Lei n. 12.249, de 11 de junho de 2010 ("Lei n. 12.249/2010"). Nos termos do seu §1º, não se considera um beneficiário efetivo a pessoa física ou jurídica com o único ou principal objetivo de economizar tributos, tampouco a pessoa que atue como um agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro. Na seara do referido art. 26, a identificação do *efetivo beneficiário* é uma das condições para que respaldar a dedutibilidade, para pessoas jurídicas submetidas ao lucro real, dos montantes dispendidos a pessoas sujeitas à tributação favorecida ou sob o regime fiscal privilegiado. Portanto, o emprego de *efetivo beneficiário* volta-se a uma situação particular, relacionada à

[1355] Cf., *e.g.*, COLLIER, Richard, Clarity, Opacity and Beneficial Ownership, **British Tax Review**, v. 2011, n. 6, p. 684–704, 2011, p. 694 e 703.

[1356] Sobre essas posições ainda, cf. CASTRO, **Planejamento Tributário Internacional: Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos Contra a Bitributação**, p. 169 e ss.; RIBEIRO, João Sérgio, Mechanisms to Fight Treaty Abuse: an overview, **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 7, p. 252–264, 2020, p. 258.

[1357] Cf. OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986), para. R(5)-14; OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986), *in*: Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version), Paris: OECD Publishing, 2012, p. R(6)-8 e R(6)-15.

[1358] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, para. 12 dos Comentários ao art. 10(2), para. 8 dos Comentários ao art. 11(2) e para. 4 dos Comentários ao art. 12(1).

[1359] Sobre os problemas que conduziram à mudança e os debates noutros documentos, cf. BARBOSA, O Beneficiário Efetivo no Modelo OCDE, p. 127–136.

[1360] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version), para. 12-12.7 dos Comentários ao art. 10(2), para. 9-11 dos Comentários ao art. 11(2) e para. 4–5 dos Comentários ao art. 12(1).

[1361] Cf. CASTRO, **Planejamento Tributário Internacional: Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos Contra a Bitributação**, p. 168; BARBOSA, O Beneficiário Efetivo no Modelo OCDE, p. 121.

dedutibilidade de despesas envolvendo pagamentos a certo grupo de pessoas[1362]. Ou seja, não possui escopo amplo, apto a compreender pagamentos a qualquer jurisdição, muito menos teve o objetivo de delimitar o conceito próprio dos ADTs[1363].

Independentemente da posição sobre o conceito de beneficiário efetivo, ressalta-se que esse requisito costuma só estar presente nas regras alocativas de dividendos[1364], juros[1365], royalties[1366] e serviços técnicos[1367].

No âmbito da política brasileira, a maioria dos ADTs concluídos pelo Brasil possuem o requisito do beneficiário efetivo, exigindo, portanto, que o destinatário dos dividendos, juros e royalties sejam os beneficiários, a fim de que possam gozar das limitações previstas nos respectivos dispositivos[1368]. Em alguns ADTs, porém, não há essa condição. Este é o caso do ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976)[1369].

Justamente envolvendo esse ADT, há o chamado "Caso TIM NORDESTE", julgado pelo antigo Conselho de Contribuintes[1370]. A Mixatel S.A., posteriormente denominada TIM Nordeste S.A., efetuou remessas de juros decorrentes dos *eurobonds* a agentes pagadores residentes no Japão, *Chase Trust Bank* e o *JP Morgan Trust Bank Ltd*. Além de liberarem os empréstimos ao tomador, esses agentes eram encarregados de receber o pagamento dos juros e de repassá-los aos beneficiários/credores, no caso, residentes na Suécia, Bahamas e EUA. De acordo com o fisco, a contribuinte brasileira não poderia ter aplicado a limitação de 12.5% relativa a juros pagos a residentes no Japão presente no ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976)[1371], uma vez que os beneficiários não seriam lá residentes; logo, a incidência do IR-Fonte se daria sem qualquer limitação, *i.e.*, a 15%. Vale, assim, a Figura 3 representativa abaixo:

[1362] Cf. CASTRO, **Planejamento Tributário Internacional: Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos Contra a Bitributação**, p. 84–87.
[1363] Cf. *Ibid*., p. 87. No mesmo sentido, cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 136.
[1364] Veja o art. 10(2) das Convenções Modelo. Cf., *e.g.*, OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–33; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 19–20.
[1365] Veja o art. 11(2) das Convenções Modelo. Cf., *e.g.*, OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–37; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 21.
[1366] Veja o art. 12(2) das CM-ONU. Cf., *e.g.*, UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 22.
[1367] Veja o art. 12A(2) da CM-ONU de 2017. Cf. *Ibid*., p. 23–24.
[1368] Sobre a política brasileira em relação ao requisite do beneficiário efetivo, cf. CASTRO, **Planejamento Tributário Internacional: Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos Contra a Bitributação**, p. 226.
[1369] Cf. ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).
[1370] Cf. BRASIL, Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão n. 102-49.480, 2ª Câmara, rel. Cons. Alexandre Naoki Nishioka, sessão de 4 de fevereiro de 2009 [doravante "**Caso Tim Nordeste**"].
[1371] Cf. ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).

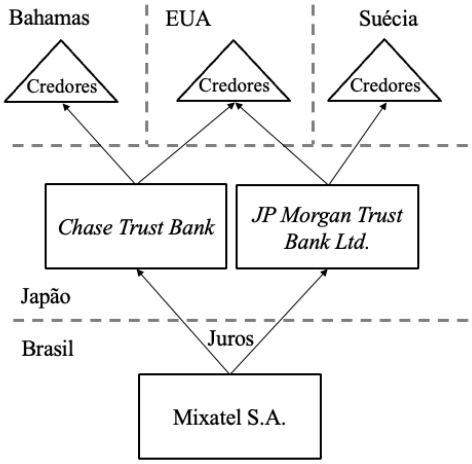

Figura 3 – Caso TIM-NORDESTE

Diante disso, o relator, Cons. ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, explicou que, diferentemente de outros ADTs concluídos pelo Brasil, no ADT com o Japão[1372], não há qualquer restrição para além do teste de sujeição tributária, pois inexiste um requisito do beneficiário efetivo quanto aos juros[1373]. Por isso, nesse caso, os agentes pagadores fariam jus aos benefícios do ADT, *i.e.*, à limitação da alíquota do IR-Fonte a 12,5%.

Dessa forma, no Caso TIM NORDESTE, não se entendeu que o agente pagador seria o beneficiário efetivo, mas sim que, em razão da ausência desse requisito no respectivo ADT, bastaria ser *residente de um Estado Contratante* (Japão) para usufruir da limitação no Estado da Fonte (Brasil)[1374].

Tendo isso em vista, verifica-se que, inexistindo o requisito de beneficiário efetivo, basta, inclusive, ao mero intermediário ser residente de um Estado Contratante para acessar os benefícios do ADT relativamente a juros, dividendos, royalties e serviços técnicos. Entretanto, caso haja a referida condição, então a determinação da residência não é suficiente para meros agentes pagadores; é preciso ser o benefício efetivo dos rendimentos.

Mais do que impedir meros agentes pagadores, há ainda dispositivos específicos, voltados a afastar pessoas que usufruem de certos regimes especiais.

[1372] Cf. *Ibid*.
[1373] Cf. Caso TIM Nordeste, p. 11.
[1374] Em sentido semelhante, cf. CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; SANTOS, Celso Araujo, Caso TIM Nordeste: Aplicação do Tratado Brasil-Japão na Remessa de Juros decorrentes e Eurobonds, *in*: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Org.), **Tributação Internacional: Análise de Casos**, São Paulo: MP Ed., 2010, v. 1, p. 395 e 398; CASTRO, **Planejamento Tributário Internacional: Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos Contra a Bitributação**, p. 229; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 282.

4.1.1.1.2 Da exclusão por usufruir de regimes especiais

Ao negociar um ADT, as partes limitam as respectivas jurisdições tributárias[1375] por meio de concessões mútuas, levando em conta as particularidades de cada um dos Estados, o que resulta num acordo enquanto um conjunto de renúncias recíprocas de poderes de tributar[1376]. Uma das particularidades que pode ser objeto de discussão está em permitir ou não o acesso de pessoas que gozem de regimes especiais. Nesse caso, o Estado instituidor do regime já abre mão, sob a perspectiva doméstica, de tributar pessoas beneficiadas por esses regimes; porém, o outro Estado restringirá seu poder de tributar, na qualidade de Estado da Fonte, sem que, para essas pessoas, aquele primeiro Estado tenha oferecido algo em troca. A esse respeito, poder-se-á: admitir a inclusão de pessoas tuteladas por esse regime com o intuito de fomentar a liberdade de capital; *ou* limitar o acesso aos benefícios do ADT, a fim de impedir condutas tidas por abusivas.

Embora possam integrar uma cláusula de LOB, são, na verdade, essas cláusulas são parciais[1377] porque bem delimitadas. Não são, assim, cláusulas de LOB em sentido mais estrito[1378], pois acabam excluindo expressamente apenas determinadas pessoas do escopo pessoal dos ADTs. E, diferentemente do requisito do beneficiário efetivo que só afasta o acesso para alguns rendimentos, nesse caso, encontram-se dispositivos que excluem inteiramente o acesso de determinadas pessoas aos benefícios dos ADTs em razão do gozo de regimes especiais[1379].

Em 1986, no já mencionado relatório denominado *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*, a OCDE relatava o emprego da *abordagem de exclusão* (*exclusion approach*) por meio da qual situações de *treaty shopping* seriam evitadas mediante expresso afastamento, do âmbito de aplicação do ADT, de pessoas que fossem (praticamente) isentas ou que gozassem de regime similares ao status de não residentes[1380]. Segundo a OCDE, dispositivos com esse objetivo poderiam compreender rendimentos obtidos por tais pessoas, bem como por elas pagos, mas não impediriam a aplicação dos artigos 24 (não-discriminação), 25 (procedimento amigável) e 26 (troca de informações)[1381].

[1375] Cf. SCHOUERI, Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach, p. 690 e ss.
[1376] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, **Direito Tributário**, 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 118.
[1377] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 331.
[1378] Cf. *Ibid*., p. 339.
[1379] Cf. art. 1(2) do ADT-Brasil e Luxemburgo (1978). E art. 9 do Protocolo do ADT-Brasil e Portugal (2000).
[1380] Cf. OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986), p. R(6)-12 e R(6)-13.
[1381] Cf. *Ibid*., p. R(6)-13.

Mesmo antes da edição desse relatório, no ADT entre Brasil e Luxemburgo (1978)[1382], o art. 1(2) exclui expressamente do âmbito de aplicação do tratado tanto a renda e o capital de *holdings* residentes em Luxemburgo quanto os rendimentos ou as participações que um residente do Brasil receba ou tenha dessas sociedades, respectivamente[1383]. Pelo teor desse dispositivo, objetivou-se afastar apenas as *holdings* que gozassem de regime especial vigente à época da conclusão ou de qualquer outro regime similar que entrasse em vigor.

Além de excluídas daquele ADT, as transações entre residentes no Brasil e tais sociedades *holdings* chegaram a se submeter às regras de preços de transferência[1384] e às regras de subcapitalização[1385], uma vez que o regime que elas estavam sujeitas foi considerado um *regime fiscal privilegiado*, nos termos do art. 2º, I, da IN RFB n. 1.037/2010. Entretanto, esse art. 2º, I, foi, posteriormente, revogado, pois, segundo o Ato Declaratório Executivo RFB n. 3, de 25 de março de 2011, o referido regime especial de *holdings* foi extinto, tal como comprovado pelo Governo de Luxemburgo.

Desse modo, o art. 1(2) do ADT entre Brasil e Luxemburgo (1978)[1386] representa uma expressa exclusão de *holdings* luxemburguesas por conta do regime que vigorava anteriormente; porém, dada a sua extinção sem, aparentemente, a introdução de novo regime similar, o art. 1(2) tornou-se, hoje, um dispositivo em estado latente: apesar da sua atual não aplicação, caso Luxemburgo volte a instituir um regime similar, então passará ele a barrar determinadas sociedades novamente.

Na linha da abordagem de exclusão de determinadas pessoas, em 1998, o relatório da OCDE intitulado *Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue* recomendou, dentre outras medidas, a expressa restrição dos benefícios dos ADTs para entidades e renda relacionadas com práticas tributárias danosas como a fruição de determinados regimes[1387].

Diante desse contexto, o ADT entre Brasil e Portugal de 1971 foi renegociado (2000)[1388], sendo uma das novidades a expressa disposição pelo art. 9 do Protocolo no sentido de que os benefícios desse tratado não devem ser concedidos a qualquer pessoa que

---

[1382] Cf. ADT-Brasil e Luxemburgo (1978).
[1383] Na íntegra: "*2. Fica entendido que a Convenção não se aplicará nem à renda nem ao capital das sociedades " holdings " residentes do Luxemburgo que gozem de tratamento fiscal especial em virtude da legislação luxemburguesa vigente, ou de qualquer outra lei similar que entre em vigor no Luxemburgo após a assinatura da Convenção, nem aos rendimentos que um residente do Brasil receba daquelas sociedades, nem às participações deste residente nas mencionadas sociedades*". Cf. *Ibid*.
[1384] Cf. art. 24-A da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.
[1385] Cf. art. 25 da Lei n. 12.249/2010.
[1386] Cf. *Ibid*.
[1387] Cf. OECD, Harmful Tax Competition, p. 47.
[1388] Cf. ADT-Brasil e Portugal (2000).

possua benefícios fiscais relacionadas com a SUDAM e SUDENE, no caso do Brasil, e com as Zonas Francas da Ilha da Madeira e da Ilha de Santa Maria, no caso de Portugal[1389]. Na hipótese de se instituírem regimes semelhantes, o dispositivo ainda exige a notificação por parte das autoridades competentes. Ademais, segundo o art. 2º, III, da Instrução Normativa RFB n. 1.037, de 4 de junho de 2010 ("IN RFB n. 1.037/2010"), o regime do Centro Internacional de Negócios da Madeira é um regime fiscal privilegiado, o que enseja a aplicação das regras de preços de transferência[1390], das regras de subcapitalização[1391] e de certas consequências na tributação em bases universais[1392].

Portanto, verifica-se que, não obstante possam preencher o teste de sujeição tributária, certas pessoas são excluídas expressamente, em alguns ADTs, por gozarem de determinado regime especial. Muito embora a extensão dos benefícios a essas pessoas fomentasse a liberdade de capital, por vezes, há ADTs como entre Brasil e Luxemburgo (1978)[1393] e Brasil e Portugal (2000)[1394] que preferem limitar o acesso aos benefícios do ADT, com o objetivo de impedir condutas tidas por abusivas.

Apesar de regras como essas serem discutidas há bastante tempo[1395], somente com as Convenções Modelo de 2017 passou-se a recomendar o emprego de regras específicas mais robustas como as cláusulas de LOB, juntamente ou alternativamente às regras gerais como as cláusulas de PPT[1396]. Ressalta-se, por outro lado, que alguns ADTs concluídos pelo Brasil já as utilizavam[1397], conforme se discorrerá abaixo.

[1389] Na íntegra: "9. *Com referência às Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria e de Manaus, à SUDAM e à SUDENE: Fica entendido que os benefícios desta Convenção não serão atribuídos a qualquer pessoa que tenha direito a benefícios fiscais relativos ao imposto sobre o rendimento de acordo com os dispositivos da legislação e de outras medidas relacionadas com as Zonas Francas da Ilha da Madeira, da Ilha de Santa Maria, de Manaus, a SUDAM e a SUDENE ou a benefícios similares àqueles concedidos, disponíveis ou tornados disponíveis segundo qualquer legislação ou outra medida adotada por qualquer Estado Contratante. As autoridades competentes dos Estados Contratantes notificar-se-ão sobre qualquer legislação ou medida similar e consultar-se-ão sobre a similaridade, ou não, de tais benefícios*". Cf. *Ibid*.

[1390] Cf. art. 24-A da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

[1391] Cf. art. 25 da Lei n. 12.249/2010.

[1392] Cf. art. 78, II e art. 81, II, da Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014.

[1393] Cf. ADT-Brasil e Luxemburgo (1978).

[1394] Cf. ADT-Brasil e Portugal (2000).

[1395] Cf. OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986), p. R(6)-12 e R(6)-13.

[1396] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M-79-M–81; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 43–55.

[1397] Cf. ADT-Brasil e África do Sul (2003 e 2015); ADT-Brasil e Argentina (1982 e 2017); ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018); ADT-Brasil e Israel (2002); ADT-Brasil e México (2003); ADT-Brasil e Peru (2006); ADT-Brasil e Rússia (2004); ADT-Brasil e Suíça (2018); ADT-Brasil e Trinidad Tobago (2008); ADT-Brasil e Turquia (2010); e ADT-Brasil e Venezuela (2005).

4.1.1.1.3 Da cláusula de limitação de benefícios (LOB)

Com origem nos EUA[1398], a cláusula de LOB tem o objetivo de impedir condutas tidas por abusivas, adicionando, em relação ao teste de sujeição tributária, um teste relativo à força da conexão entre essa pessoa e o Estado de Residência[1399]. É, portanto, uma regra antiabuso específica (*specific anti-avoidance rule* – SAAR), com a finalidade de afastar situações que são entendidas como abusivas, sob o enfoque do escopo subjetivo dos ADTs[1400]. Apesar de impor um requisito em complemento ao teste de sujeição tributária, ela não interfere nele[1401], tendo, isso sim, o intuito de nivelar o acesso aos benefícios dos ADTs a partir de padrões já encontrados, mediante testes objetivos que exigem maior força na conexão entre a pessoa e o Estado de Residência[1402]. Para tanto, vale-se da natureza das entidades, da estrutura societária de quem a detém ou das atividades que ela realiza[1403].

No âmbito das Convenções Modelo, além da abordagem de exclusão explicada no tópico 4.1.1.1.2, *supra*, a OCDE trouxe, no relatório intitulado *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies*, outras alternativas como a abordagem da transparência (*lookthrough approach*), da sujeição tributária efetiva (*subject-to-tax approach*), da canalização de recursos (*channel approach*) e de boa-fé (*bona fide provision*) [1404]. Contudo, essas cláusulas foram apenas discutidas no bojo dos Comentários a partir de 2003, caso os países optassem por incluí-las[1405]. Somente como uma das medidas do Projeto BEPS[1406] é

[1398] Sobre o desenvolvimento nos EUA, cf., *e.g.*, SCHOUERI, **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**, p. 161–169; ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra, As Cláusulas de L.O.B. e o Combate ao Treaty Shopping, **Revista Direito Tributário Atual**, v. 33, p. 237, 2015, p. 242 e ss.
[1399] Cf. WHEELER, General Report, p. 40.
[1400] Cf. BROE; LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, p. 128.
[1401] Cf. DANON, The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR!, p. 247.
[1402] Cf. WHEELER, General Report, p. 40.
[1403] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 172 dos Comentários ao art. 29(9); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 37 dos Comentários ao art. 29(9); VLASCEANU, Ruxandra, Chapter 18: Entitlement to Treaty Benefits, *in*: OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema (Orgs.), **Roy Rohatgi on International Taxation**, Amsterdam: IBFD, 2018, v. 1: Principles, seç. 18.3.1.
[1404] Cf. OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986), p. R(6)-11-R(6)-17. Para considerações sobre essas alternativas, cf. SCHOUERI, **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**, p. 141–151; CASTRO, **Planejamento Tributário Internacional: Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos Contra a Bitributação**, p. 183–187; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 122–123.
[1405] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, para. 12-26 dos Comentários ao art. 1.
[1406] Cf. OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, p. 19 e ss.

que a CM-OCDE de 2017 passou a sugerir uma cláusula de LOB, mas, ainda assim, na qualidade de uma das alternativas possíveis[1407].

Apesar de sua inclusão ser recomendada, não é expresso o modelo de cláusula de LOB a ser seguido. Por exemplo, no âmbito do Instrumento Multilateral, os signatários podem incluir a cláusula de LOB nele prevista[1408] ou fazer reserva a ela, em favor de uma cláusula de PPT ou de uma cláusula de LOB detalhada[1409], especificamente estruturada para lidar com arranjos envolvendo os Estados Contratantes. Por sua vez, no âmbito da CM-OCDE de 2017, com exceção do art. 29(8) – que cuida de casos trilaterais envolvendo atribuição de renda a um estabelecimento permanente [1410] –, não há propriamente dispositivos modelos a serem seguidos, mas apenas diretrizes a serem consideradas[1411]. Afinal, também nela apresenta-se a possibilidade de uma cláusula de LOB detalhada ou de uma LOB simplificada, mas aqui juntamente com uma cláusula de PPT[1412].

De qualquer forma, basicamente essas diretrizes sugerem que haja uma divisão de tratamento com base na consideração do que seja uma *pessoa qualificada*.

De um lado, são arroladas as chamadas *pessoas qualificadas* que, se forem residentes de um dos Estados, poderão usufruir dos benefícios dos ADTs sem o cumprimento de qualquer outro teste. Dentre essas pessoas, encontram-se os indivíduos, o Estado e suas subdivisões políticas, empresas de capital aberto ou a elas vinculadas juridicamente, entidades sem fins lucrativos, fundos de pensão etc. Parte-se, portanto, do pressuposto de que essas pessoas geralmente não abusarão de dispositivos dos ADTs[1413] ou, ao menos, não na mesma frequência ou intensidade que outras. Por isso, não lhes são exigidas outro requisito além do teste da sujeição tributária, pois já haveria conexão subjetiva suficiente com o Estado de Residência a fruir dos benefícios do ADT[1414].

De outro lado, as pessoas que não sejam qualificadas precisam cumprir com um requisito adicional além da determinação da residência. São pessoas, portanto, que, na concepção da CM-OCDE de 2017, indicariam tipicamente uma forma de não residentes

---

[1407] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M-79-M–81, nota 1.
[1408] Cf. art. 7(8) do OECD, Multilateral Convention to implement Tax Treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting.
[1409] Cf. art. 7(15)(a) do *Ibid*.
[1410] Sobre essa regra, cf. VLASCEANU, Chapter 18: Entitlement to Treaty Benefits, seç. 18.3.2.
[1411] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M-79-M–80.
[1412] Cf. *Ibid*., para. 1 dos Comentários ao art. 29.
[1413] Cf. BROE; LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, p. 128; VLASCEANU, Chapter 18: Entitlement to Treaty Benefits, seç. 18.3.1.
[1414] Cf. BROE; LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, p. 129.

buscarem se beneficiar do acesso a ADT(s) dos quais não teriam direito num primeiro momento[1415].

Nesse sentido, há possibilidade de exigir a condução ativa de negócios no Estado da Residência, afastando os benefícios do ADT a, por exemplo, pessoas com meras conexões formais como local de constituição[1416]. Ao mesmo tempo, caso a entidade seja caracterizada como uma *empresa sede* (*headquarters company*), poderá usufruir apenas dos benefícios relativos a dividendos e juros pagos por membros do mesmo grupo multinacional[1417].

Por sua vez, recomenda-se um dispositivo que permita às autoridades competentes concederem acesso, total ou parcial, aos benefícios do ADT, mesmo se a pessoa não obtiver direito ao benefício nos termos das limitações anteriores[1418]. Nesse caso, a pessoa terá que demonstrar que a sua estrutura societária e a sua condução das operações não possuam como um dos principais objetivos o acesso ao ADT[1419]. Ou seja, dado que o conjunto de indícios pode não levar, mediante o raciocínio indutivo previsto pelos dispositivos, ao fato presumido (leia-se: abuso), então há previsão de uma cláusula de ajustabilidade [1420], mas discricionária[1421], pois depende de as autoridades competentes concederem o acesso.

Diferentemente de estabelecer diretrizes, a CM-ONU de 2017 traz, em grande medida, um padrão expresso de cláusula de LOB, muito embora ressalve a possibilidade de as partes customizarem tais dispositivos[1422]. No entanto, a cláusula de LOB da CM-ONU de 2017 segue as diretrizes da CM-OCDE de 2017 em relação à cláusula de LOB detalhada[1423].

Assim, no seu art. 29(2), arrola quem são as pessoas qualificadas, bem como estabelece que as pessoas não qualificadas ainda poderão usufruir dos benefícios do ADT na hipótese de conduzirem ativamente negócios no Estado de Residência, salvo se operarem como uma *holding*, atuarem como meras supervisoras ou administradoras de um grupo,

---

[1415] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 5 dos Comentários ao art. 29.
[1416] Para a posição de que cláusulas de LOB são adotadas tendo em vista a conexão pessoal via local de constituição, cf. ZORNOZA, Mudança de Residência como Forma de Planejamento Tributário, p. 30.
[1417] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 92 dos Comentários ao art. 29.
[1418] Cf. *Ibid*., para. 101 dos Comentários ao art. 29.
[1419] Sobre a importância de os contribuintes poderem demonstrar a existência de uma estrutura ou transação legítima, cf. BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto, The Prevention of Tax Treaty Abuse in the BEPS Action 6: A Brazilian Perspective, **Intertax**, v. 43, n. 12, p. 825–838, 2015, p. 834.
[1420] Sobre esse tipo de cláusula, cf. ÁVILA, **Teoria da Igualdade Tributária**, p. 109 e ss.
[1421] Cf. BROE; LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, p. 130; VLASCEANU, Chapter 18: Entitlement to Treaty Benefits, seç. 18.3.1; GARBARINO, Carlo, A Multi-Level Approach to "Treaty Entitlement" under the BEPS Project, **European Taxation**, v. 58, n. 12, p. 542–553, 2018, p. 549.
[1422] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 43–55, nota 1.
[1423] Cf. VLASCEANU, Chapter 18: Entitlement to Treaty Benefits, seç. 18.4.

concederem financiamento ao grupo ou gerirem investimentos (exceto se forem um banco, uma seguradora, dentre outras). Essa condução ativa ainda dependerá de exame subjetivo para averiguar se ela é substancial a ponto de permitir o acesso aos benefícios, caso a mesma pessoa obtenha renda ativa no outro Estado Contratante ou receba rendimentos, desse Estado, de pessoa conexa a ela. Por outro lado, quanto a dividendos e juros pagos por entidades do mesmo grupo, a *empresa sede* terá acesso aos benefícios do ADT, contanto que sejam observados alguns requisitos, como o de o local de direção e controle estar no Estado de Residência. Mesmo que a pessoa não seja qualificada e não goze dos benefícios conforme esses critérios, o art. 29(6) da CM-ONU de 2017 permite que as autoridades tributárias concedam o acesso, total ou parcial, contanto que a pessoa residente demonstre que a sua estrutura societária ou a sua condução das operações não possuam como um dos principais objetivos o acesso ao ADT.

Em relação a duplo residentes, destaca-se a literalidade do art. 29(1) da CM-ONU de 2017[1424] e das redações propostas pelos Comentários da CM-OCDE de 2017[1425], as quais expressamente excepcionam sua aplicação a benefícios nos termos do art. 4(3). Em tais dispositivos, estabelece-se que, exceto se disposto diferentemente no artigo, "o residente de um Estado Contratante não terá direito a benefício que de outra maneira seria concedido por esta Convenção (exceto um benefício nos termos do parágrafo 3 do artigo 4, parágrafo 2 do artigo 9 ou artigo 25)" a menos que esse residente seja uma *pessoa qualificada*, tal como definido pelo art. 29(2)[1426]. Com efeito, deixa-se fora da aplicação da cláusula de LOB um duplo residente que obteve um benefício concedido consoante o art. 4(3)[1427].

O objetivo de ressalvar expressamente um benefício concedido nos termos do art. 4(3) está em não conflitar com os padrões exigidos pelo art. 29 (direito a benefícios) das Convenções Modelo. Afinal, se a cláusula de LOB já apresenta requisitos mínimos a serem observados, assegurando, inclusive, um procedimento amigável que possa estender o acesso, total ou parcial, para pessoas não cobertas ainda, espera-se que as autoridades competentes já tenham realizado tal análise no bojo do art. 4(3). Em outras palavras, concedido o acesso

[1424] UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 43.
[1425] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 7 e 10 dos Comentários ao art. 29.
[1426] UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 43.
[1427] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 7 dos Comentários ao art. 29; BROE; LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, p. 129; VLASCEANU, Chapter 18: Entitlement to Treaty Benefits, seç. 18.3.1.

pela porta da regra de desempate prevista pela regra de desempate de entidades, pressupõe-se que toda a análise de uso (in)adequado do ADT foi feita.

Aliás, fosse seguido caminho distinto, então haveria uma contradição, seja com o consequente normativo do art. 4(3), seja com um dos fatores indicados pelas Convenções Modelo na resolução do desempate. Ora, seria um contrassenso dizer que as autoridades competentes poderão conceder o acesso (parcial), mas, na verdade, ele não seria possível em virtude do não preenchimento de algum requisito trazido pela cláusula de LOB. Tampouco seria coerente cogitar ainda a aplicação da cláusula de LOB se um dos fatores na resolução do desempate consiste em verificar se a determinação de certo Estado de Residência poderia gerar um risco de uso inadequado dos dispositivos do ADT[1428].

Contudo, dada a elevada discricionariedade presente na regra de desempate, apesar de ser o resultado mais coerente, não é claro que a recíproca seja verdadeira. Em outras palavras, não é evidente que a observância pelo duplo residente dos requisitos presentes no art. 29 (direito a benefícios) das Convenções Modelo necessariamente conduza a uma solução para o desempate[1429]. Por isso, faria mais sentido que o eventual abuso na dupla residência fosse dirimido unicamente por regras antiabuso como as cláusulas de LOB[1430].

Exposta a cláusula de LOB no âmbito das Convenções Modelo, convém ainda tecer breves considerações sobre as cláusulas de LOB presentes nos ADTs concluídos pelo Brasil[1431].

Há três tipos[1432] mais comuns de cláusulas de LOB constantes nesses ADTs, que não necessariamente são utilizadas conjuntamente.

A primeira regra é a que afasta os benefícios do ADT caso um dos Estados edite uma legislação que sujeite uma sociedade nele residente a uma tributação sobre rendimentos obtidos no exterior (bastante) inferior àquela estabelecida sobre rendimentos obtidos de

---

[1428] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 24.1 dos Comentários ao art. 4(3). No mesmo sentido, cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 9 dos Comentários ao art. 4(3).

[1429] Cf. tópico 3.3.2.4, *supra*.

[1430] Cf. tópico 3.4.3, *supra*.

[1431] Veja: art. 28(1) e 28(2) do ADT-Brasil e África do Sul (2003 e 2015); art. 27(2), 27(3) e 27(4) do ADT-Brasil e Argentina (1982 e 2017); art. 29(1), 29(2) e 29(3) do ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018); art. 25(1) do ADT-Brasil e Israel (2002); art. 28(2) e 28(5) do ADT-Brasil e México (2003); art. 27(1) e 27(2) do ADT-Brasil e Peru (2006); art. 28(2) e 28(3) do ADT-Brasil e Rússia (2004); art. 27(2), 27(3) e 27(4) do ADT-Brasil e Suíça (2018); art. 28 do ADT-Brasil e Trinidad Tobago (2008); e art. 28(2) e 28(3) do ADT-Brasil e Venezuela (2005).

[1432] Em sentido semelhante, cf. DIAS, Karem Jureidini; LAVEZ, Raphael Assef, Influências do Projeto BEPS nos Novos Acordos para evitar a Dupla Tributação firmados pelo Brasil, *in*: TEIXEIRA, Alexandre Alkmin (Org.), **Plano BEPS**, Belo Horizonte: Fórum, 2019, seç. 5.2. Para classificações quanto ao caráter objetivo, subjetivo ou misto das cláusulas, cf. ASSEIS, As Cláusulas de L.O.B. e o Combate ao Treaty Shopping, p. 250.

atividades similares no próprio território. No entanto, essa regra está condicionada à sociedade realizar certas atividades, por exemplo, de navegação/transporte, bancária, financeira, seguradora, de investimento etc., ou que preste serviços administrativos ou outro apoio a um grupo de sociedades que exerça atividade empresarial alhures. Como consequência, o outro Estado fica desobrigado a aplicar qualquer limitação presente no ADT, inclusive, quanto aos dividendos pagos por essas sociedades[1433].

Já a segunda regra é a que veda os benefícios se a entidade residente de um Estado que obtenha rendimentos de fontes do outro Estado seja detida por pessoas que não sejam residentes naquele Estado. Há duas condições para a aplicação dessa regra. A participação dessa entidade detida por residentes em outros Estados não pode ultrapassar determinado teto, geralmente de metade dos direitos de voto. Ao mesmo tempo, a regra não é aplicável caso a entidade realize atividade empresarial no seu Estado de Residência que não seja a mera detenção de títulos ou outros ativos, tampouco mera prestação de atividades auxiliares ou preparatórias[1434].

Por sua vez, a terceira regra consiste em impedir que os benefícios do ADT sejam concedidos a uma empresa na hipótese em que seu Estado de Residência atribua os rendimentos oriundos do outro Estado Contratante a um estabelecimento permanente dessa empresa em terceiro Estado. Existem duas outras condições para aplicação dessa regra: tais rendimentos atribuíveis precisam ser isentos pelo Estado de Residência da empresa; e o terceiro Estado precisa tributar, minimamente, esses rendimentos em comparação à tributação imposta pelo Estado de Residência sobre lucros obtidos por estabelecimento permanente nele situado[1435].

[1433] Essa regra encontra-se presente nos seguintes ADTs: art. 28(1) do ADT-Brasil e África do Sul (2003 e 2015); art. 27(2) do ADT-Brasil e Argentina (1982 e 2017); art. 29(1) do ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018); art. 27(1) do ADT-Brasil e Peru (2006); art. 28(2) do ADT-Brasil e Rússia (2004); art. 27(2) do ADT-Brasil e Suíça (2018); e art. 28(2) do ADT-Brasil e Venezuela (2005). Regra semelhante porque voltada à eventual regime especial, mas com escopo mais amplo, cf. art. 28(2) do ADT-Brasil e México (2003).

[1434] Essa regra encontra-se presente nos seguintes ADTs: art. 28(2) do ADT-Brasil e África do Sul (2003 e 2015); art. 27(3) do ADT-Brasil e Argentina (1982 e 2017); art. 29(3) do ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018); art. 25(1) do ADT-Brasil e Israel (2002); art. 27(2) do ADT-Brasil e Peru (2006); art. 28(3) do ADT-Brasil e Rússia (2004); art. 27(3) do ADT-Brasil e Suíça (2018); e art. 28(3) do ADT-Brasil e Venezuela (2005). Para dispositivo parecido, mas sem a ressalva da condução de atividade empresarial no País e ainda com a comparação de tributação se o capital fosse detido por pessoas físicas, cf. art. 28 do ADT-Brasil e Trinidad Tobago (2008).

[1435] Essa regra encontra-se presente nos seguintes ADTs: art. 27(4) do ADT-Brasil e Argentina (1982 e 2017); art. 29(2) do ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018); e art. 27(4) do ADT-Brasil e Suíça (2018).

Constata-se, assim, que as cláusulas de LOB presentes em ADTs concluídos pelo Brasil são mais sintéticas do que aquela presente no modelo americano[1436] que inspirou a versão detalhada da cláusula de LOB das Convenções Modelo de 2017.

Quanto aos ADTs – com México (2003)[1437] e Peru (2006)[1438] – que possuem cláusulas de LOB e apresentam regra de desempate de entidades baseada no procedimento amigável, destaca-se a ausência de ressalva em suas cláusulas de LOB acerca do acesso presente na referida regra de desempate. No entanto, mesmo sem a ressalva, não faz sentido questionar o acesso resolvido via procedimento amigável. De outro modo, a determinação de residência não teria qualquer propósito, já que as autoridades competentes resolveriam o status de dupla residência sem qualquer efeito no âmbito do próprio ADT, pois a cláusula de LOB limitaria o acesso.

Diante de tais considerações, verifica-se que as cláusulas de LOB prescrevem testes objetivos, a fim de afastarem situações que são entendidas como abusivas, sob o enfoque do escopo subjetivo dos ADTs[1439]. Dessa maneira, ainda que não interfiram diretamente no teste de sujeição tributária[1440], nivelam o acesso aos benefícios dos ADTs a partir de padrões já encontrados, ao exigirem maior conexão mais estreita entre a pessoa e o Estado de Residência[1441].

Até aqui, foram vistas distintas cláusulas que, adotadas pelas partes, podem limitar o acesso aos benefícios do ADT, em que pese a determinação do Estado de Residência. No entanto, independentemente de qualquer regra convencional, adotam-se "interpretações teleológicas", de sorte a restringir o direito aos benefícios do ADT. É disso que se passa a tratar.

4.1.1.2 Da limitação dos benefícios do ADT baseada em "interpretação teleológica"

Ao lado de dispositivos do próprio ADT expressamente limitando os benefícios, encontra-se, por outro lado, uma espécie de limitação "interpretativa". Ou seja, apesar da ausência de dispositivo específico voltado a afastar certas pessoas (em determinadas

[1436] Cf. CASTRO, **Planejamento Tributário Internacional: Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos Contra a Bitributação**, p. 188–189.
[1437] Cf. ADT-Brasil e México (2003).
[1438] Cf. ADT-Brasil e Peru (2006).
[1439] Cf. BROE; LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, p. 128.
[1440] Cf. DANON, The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR!, p. 247.
[1441] Cf. WHEELER, General Report, p. 40.

situações), autoridades tributárias como a RFB [1442] e decisões administrativas [1443] e judiciais[1444] afastam o acesso de algumas pessoas.

Na verdade, são "interpretações" dos próprios dispositivos do ADT que escapam o sentido possível das palavras, pois partem de uma espécie de abordagem de sujeição efetiva à tributação (*subject-to-tax approach*), por vezes associada ao uso de construções como *substância sobre a forma* para dizer, por exemplo, que certa pessoa não é, na verdade, produtora da fonte objeto de tributação. Em outras palavras, mesmo sem resguardo de qualquer dispositivo presente no ADT, condicionam os benefícios à existência de uma vera bitributação. Contudo, acabam por excluir certas pessoas de acessarem o ADT mesmo que elas tenham preenchido todos os pressupostos necessários, sendo que a efetiva ocorrência de bitributação não é um deles.

Ressalta-se que é conhecida a abordagem da *sujeição efetiva à tributação* (*subject-to-tax approach*), na qual os benefícios pelo Estado da Fonte só são concedidos se o beneficiário for efetivamente tributado pelo Estado da Residência[1445]. Ao lado da abordagem da exclusão, o relatório *Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies* já explicava que aquela seria um reforço ao teste de sujeição tributária, pois enquanto esta exige uma sujeição *potencial*, a primeira exigiria uma sujeição *efetiva* para qualquer beneficiário ou somente para certas pessoas[1446]. Diferentemente da abordagem de exclusão, uma cláusula de sujeição efetiva não precisa se vincular a certas pessoas ou regimes, pois pode cobrir uma variedade de situações [1447], afastando quem só "formalmente" teria direito aos rendimentos[1448]. Contudo, poderia acabar sendo ampla demais, abarcando instituições sem fins lucrativos, por exemplo[1449].

No entanto, sem qualquer dispositivo que o fundamente, há três exemplos nacionais com raciocínio parecido: (4.1.1.2.1) o tratamento da RFB[1450] em relação a pessoas sujeitas ao regime de *Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros* ("ETVE") e sua relação no âmbito

---

[1442] Cf., *e.g.*, BRASIL, RFB, Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 6, de 6 de junho de 2002.
[1443] Cf., *e.g.*, Caso Gerdau.
[1444] Cf., *e.g.*, Caso Volvo-Itochu (STJ).
[1445] Cf. OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986), p. R(6)-13.
[1446] Cf. tópicos 1.3.1.1 e 1.3.1.2, *supra*.
[1447] Cf. OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986), p. R(6)-14.
[1448] Cf. OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 2.2.2.3.
[1449] Cf. OECD, Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986), p. R(6)-14. Sobre esse tipo de cláusula, cf. SCHWARZ, Jonathan, **Schwarz on Tax Treaties**, London: Wolters Kluwer, 2009, p. 281–282.
[1450] Cf. BRASIL, RFB. Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 6, de 6 de junho de 2002.

do ADT entre Brasil e Espanha (1974) [1451]; (4.1.1.2.2) o afastamento do acesso aos benefícios do ADT em razão de a sociedade ser uma *holding*; e (4.1.1.2.3) a segregação entre matriz e filial, afastando a aplicação do ADT em virtude da inexistência de bitributação.

4.1.1.2.1 Do ADT entre Brasil e Espanha: o regime da *Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros*

Uma derivação da abordagem da sujeição efetiva pode ser encontrada na adoção de um dispositivo nos métodos para eliminar a bitributação que substitua a isenção pelo crédito[1452]. Por exemplo, ao verificar que o Estado da Fonte não exerceu a tributação a que teria direito, o método para eliminar a bitributação que seria a isenção passa a ser o do crédito, evitando-se uma situação de "dupla não tributação".

Em linha semelhante, mas sem respaldo em disposição expressa, a RFB procurou transformar o método da isenção previsto pelo art. 23(4) do ADT entre Brasil e Espanha (1974) [1453] em método do crédito. Nos termos desse dispositivo, na hipótese de um residente no Brasil receber dividendos que, consoante disposições do ADT, sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de tributação esses dividendos. Considerando especificamente dividendos pagos por uma pessoa sob o regime de ETVEs, a RFB editou o Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 6, de 6 de junho de 2002, de acordo com o qual não se aplicaria o art. 23(4) do ADT entre Brasil e Espanha (1974) [1454].

Segundo ALBERTO XAVIER e JOÃO VICTOR GUEDES SANTOS, a posição da RFB revelaria, na verdade, uma leitura de que o art. 23(4) pressuporia uma tributação pela Espanha, dada a expressão "sejam tributáveis na Espanha" presente nesse dispositivo[1455]. De maneira mais clara, para esses autores[1456], a RFB teria visto no ADT entre Brasil e Espanha (1974) um dispositivo equivalente ao art. 23A(4) que passou a ser incluído nas CM-OCDE

[1451] Cf. ADT-Brasil e Espanha (1974).
[1452] Cf. WEEGHEL, **The Improper Use of Tax Treaties**, p. 20.
[1453] Na íntegra: "*artigo 23. [...] 4. Quando um residente do Brasil receber dividendos que de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos*". Cf. ADT-Brasil e Espanha (1974).
[1454] Cf. *Ibid*.
[1455] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 752–753; SANTOS, Escopo Pessoal dos Tratados: O Conceito de "Liable to Tax" à luz do Caso Azadi Bachao, p. 97–99.
[1456] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 752–753; SANTOS, Escopo Pessoal dos Tratados: O Conceito de "Liable to Tax" à luz do Caso Azadi Bachao, p. 97–99.

a partir de 2000[1457]. Entretanto, dado que esse dispositivo só procura evitar a "dupla não tributação" oriunda de conflitos de interpretação ou qualificação[1458], a RFB teria extraído conclusão diversa, pois teria visto no art. 23(4) do ADT entre Brasil e Espanha (1974) [1459] – que não cuida de conflitos de interpretação ou qualificação – a possibilidade de o Brasil tributar dividendos não submetidos à tributação pela Espanha, ao invés de conceder a isenção.

De fato, não é possível ver no art. 23(4) do ADT com a Espanha (1974) qualquer possibilidade de uma cláusula inspirada na sujeição efetiva. Segundo a versão em português desse dispositivo, "[q]uando um residente do Brasil receber dividendos que de acordo com as disposições da presente Convenção sejam tributáveis na Espanha, o Brasil isentará de imposto esses dividendos". Literalmente, a expressão *sejam tributáveis* poderia ser lida como: *possam ser tributados*, já que as disposições do ADT apenas alocam o poder de tributar e não criam obrigação tributária; *ou* como *sejam efetivamente tributados*, uma vez que estaria ali uma isenção condicionada à tributação alhures. Entretanto, essa segunda leitura não se sustenta ao se examinar a redação do mesmo dispositivo na versão em espanhol. Afinal, nesta, o art. 23(4) fala que *pueden someterse a imposición* (possam se sujeitar à tributação)[1460], o que deixa evidente que apenas a primeira a leitura é possível. Ou seja, a ideia de que *sejam tributáveis* condicione a isenção, pelo Brasil, à tributação na Espanha não atende a ambas as versões do ADT.

Portanto, é acertada a conclusão de que o referido Ato Declaratório Interpretativo viola o ADT entre Brasil e Espanha (1974), pois o Brasil, na qualidade de Estado da Residência, não observa o art. 23(4) caso pessoas sob o regime das ETVEs paguem dividendos a residentes no Brasil[1461].

[1457] Na íntegra: "*As disposições do parágrafo 1 não se aplicarão ao rendimento obtido ou ao capital detido por um residente de um Estado Contratante caso o outro Estado Contratante aplique as disposições dessa Convenção para isentar esse rendimento ou capital ou aplicar as disposições do parágrafo 2 do artigo 10 ou 11 ao referido rendimento*" [tradução do autor]. Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2000 (Full Version), p. 38–39.

[1458] Cf. *Ibid*., para. 34 e 56.2 dos Comentários ao art. 23(A); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 34 e 56.2 dos Comentários ao art. 23(A).

[1459] Cf. ADT-Brasil e Espanha (1974).

[1460] Na íntegra: "*artículo 23. [...] 4. Cuando um residente del Brasil obtenga dividendos que, de acuerdo com las disposiciones del presente Convenio, pueden someterse a imposición em España, Brasil eximirá del impuesto estos dividendos*". Cf. *Ibid*. Versão em espanhol conseguida através de pesquisa no sítio https://concordia.itamaraty.gov.br/, realizada em 3 de novembro de 2021.

[1461] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 752–753; SANTOS, Escopo Pessoal dos Tratados: O Conceito de "Liable to Tax" à luz do Caso Azadi Bachao, p. 97–99; UTUMI, Aplicação dos Tratados para evitar a Dupla Tributação - Determinação das Pessoas Visadas e Residência Fiscal, p. 93; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 270.

Apesar de tais considerações, no chamado "Caso GERDAU", a Câmara Superior de Recursos Fiscais ("CSRF") vedou o acesso, ao ADT, da Gerdau Espanha – sujeita ao regime de ETVEs[1462]. Conquanto não tenha adentrado explicitamente a discussão do art. 23(4) e sua relação com tais entidades, o voto condutor desse ponto redigido pelo Cons. ANDRÉ MENDES DE MOURA seguiu posição ainda mais ampla que aquela prevista pelo referido Ato Declaratório Interpretativo. No caso, a Gerdau Internacional, domiciliada no Brasil, tinha como sua controlada a Gerdau Espanha, a qual possuía controladas em distintos países (Uruguai, Canadá, Holanda e Argentina). Dessa forma, para o referido Conselheiro, a Gerdau Espanha não seria propriamente a fonte dos rendimentos por não revelar o desenvolvimento de atividades produtivas, pois somente teria centralizado, na Espanha, os investimentos em países com os quais o Brasil não possuiria tratado[1463]. Assim, em sua visão, não faria sentido cogitar a aplicação do ADT com a Espanha (1974) para tutelar uma *holding* que teria sido desvirtuada, dada não só a administração remota, por procuração, mas também a ausência de produção material dos rendimentos na Espanha[1464].

Desse modo, a CSRF foi muito além do referido Ato Declaratório, pois sequer entendeu pela aplicabilidade do ADT entre Brasil e Espanha. Se, em tal Ato, exige-se – erroneamente – uma espécie de teste de sujeição efetiva para além de ser *pessoa* e *residente* na Espanha, levando à aplicação do método do crédito, no Caso GERDAU, afastou-se a aplicação do ADT, pois basicamente este não se aplicaria a *holdings*, já que uma pessoa residente na Espanha cuja finalidade fosse essencialmente concentrar participações societárias não poderia ser apta a acessar os benefícios do tratado.

Na prática, assim, autoridades brasileiras procuram impedir o acesso, integral ou parcial, dos benefícios do ADT entre Brasil e Espanha (1974) [1465] em relação às pessoas sob o regime das ETVEs e das demais pessoas que com elas transacionem. No entanto, isso se dá sem qualquer respaldo em dispositivo do tratado, mas somente com base em "interpretações" ao arrepio do que o Brasil e a Espanha negociaram[1466].

Em sentido semelhante ao do Caso GERDAU, encontram-se outros casos em que *holdings* são "interpretativamente" questionadas, ao arrepio do ADT em exame. É da figura da *holding* e seu acesso aos ADTs de que se passa a tratar.

[1462] Cf. Caso Gerdau.
[1463] Cf. *Ibid*., p. 33–36.
[1464] Cf. *Ibid*., p. 36.
[1465] Cf. ADT-Brasil e Espanha (1974).
[1466] No mesmo sentico, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; LAVEZ, Raphael Assef, Abuso de acordos de bitributação na jurisprudência do CARF: o que os Estados contratantes acordaram? (no prelo), seç. 2.2.

4.1.1.2.2 Das *holdings*

No âmbito de um ADT, cujo escopo pessoal funda-se apenas em ser *pessoa* e *residente* de um ou ambos os Estados Contratantes, adicionam-se outros requisitos, violando o que foi pactuado entre as partes[1467]. Esse é o caso de impedir o acesso aos benefícios dos ADTs em situações envolvendo *holdings*.

Conforme explica ALBERTO XAVIER, há uma ambiguidade em dizer que uma sociedade é uma *holding*, pois pode significar: uma sociedade apenas com participações no capital de outra(s) sociedade(s), independentemente se relevantes ou duradoras; uma sociedade que detenha participações suficientes para controlar as suas investidas; *ou* uma sociedade cujo objeto exclusivamente consiste em possuir participações societárias, sem exercer qualquer atividade operacional paralelamente (as chamadas *holdings* puras)[1468]. Seja como for, ao possuir essencialmente participações societárias, a *holding* reflete, sob a perspectiva patrimonial, as sociedades operacionais das quais participa[1469].

Diante dessa característica inerente às *holdings*, as autoridades tributárias como a RFB procuram desqualificar estruturas societárias com essas sociedades, com base nos mais diversos argumentos. No que diz respeito à aplicação de ADTs, a RFB questiona se a *holding* pode mesmo se beneficiar dos dispositivos de um ADT, especialmente, tendo em vista que ela detém participações em sociedades localizadas em terceiros Estados. Em face desses questionamentos, há decisões administrativas que ora acompanham, ora rechaçam tal posicionamento.

Uma das decisões que a acompanham é o chamado "Caso MARSELHA HOLDINGS", julgado pela CSRF[1470]. A Marselha Holdings Ltda., domiciliada no Brasil, controlava a *VX Holdings Gmbh.*, residente na Áustria, a qual, por sua vez, controlava a *Rodeo Drive*, residente na Ilha da Madeira, Portugal. Discutiu-se daí se a aplicação da tributação em bases universais presente no antigo art. 74 da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001 ("MP n. 2.158-35/2001"), violaria o ADT entre Brasil e Áustria (1975)[1471] ou se

---

[1467] Cf. SCHOUERI, **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**, p. 109.
[1468] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 312.
[1469] Cf. *Ibid*., p. 316.
[1470] Cf. BRASIL, CSRF, Acórdão n. 9101-003.169, 1ª Turma, rel. Cons. André Mendes de Moura, sessão de 7 de novembro de 2017 [doravante "**Caso Marselha Holdings**"].
[1471] Cf. ADT-Brasil e Áustria (1975).

poderia alcançar os lucros da *Rodeo Drive*, que foram lançados na *VX Holdings Gmbh*. Vale, assim, a Figura 4 que ilustra a situação:

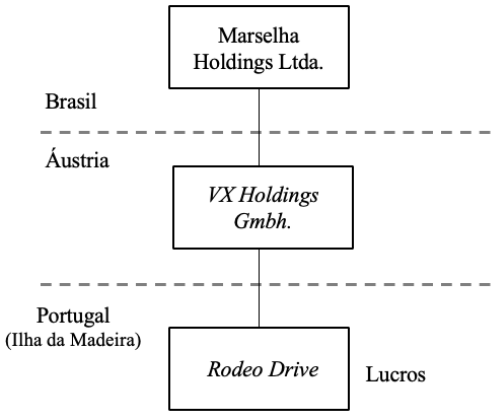

Figura 4 – Caso MARSELHA HOLDINGS

Segundo o entendimento do Cons. ANDRÉ MENDES MOURA, só poderia se beneficiar de um ADT, sob a perspectiva do país da fonte, a "empresa onde efetivamente" fossem "desempenhadas as atividades produtivas"[1472]. Desse modo, para o Conselheiro, uma *holding* até poderia gozar de um ADT, mas desde que a concentração dos seus investimentos que realize tais atividades estivessem localizados no mesmo país *ou* que não tenha servido como um "hub" para investimentos situados em Estados não signatários de ADTs com o Brasil[1473]. Essa interpretação, inclusive, estaria subentendida no art. 1 do ADT entre Brasil e Áustria (1975)[1474], por observar a sua finalidade e seu objetivo[1475]. Ademais, o Conselheiro deixou claro que, no Caso MARSELHA HOLDINGS, não haveria simulação, mas simplesmente inexistiria amparo da *VX Holdings Gmbh.* por não ser a "empresa produtora da fonte"; logo, o referido ADT não seria aplicável[1476].

Verifica-se, assim, que no Caso MARSELHA HOLDINGS, entendeu-se que não basta ser *pessoa* e *residente* de um dos Estados Contratantes; é preciso também ser a empresa produtora da fonte.

[1472] Caso Marselha Holdings, p. 18.
[1473] *Ibid*.
[1474] Na íntegra: "*A presente convenção se aplica às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados Contratantes*". Cf. ADT-Brasil e Áustria (1975).
[1475] Cf. Caso Marselha Holdings, p. 18.
[1476] Cf. *Ibid*., p. 18–19.

Por sua vez, há decisões que rechaçam esse posicionamento. Um exemplo é o chamado "Caso JBS"[1477], no qual o CARF manteve a aplicação do ADT entre Brasil e Dinamarca (1974 e 2019)[1478]. Nesse Caso, a JBS S.A., domiciliada no Brasil, controlava a *JBS Global A/S*, residente na Dinamarca, a qual, por seu turno, controlava sociedades domiciliadas no Reino Unido, Ilha da Madeira e Egito. A discussão daí era se o referido ADT seria aplicável, tendo em vista a interposição da JBS Global-Dinamarca para usufruir dos seus benefícios *ou* se o antigo art. 74 da MP n. 2.158-35/2001 poderia alcançar os lucros das controladas indiretas. Vale, assim, a Figura 5 representativa abaixo:

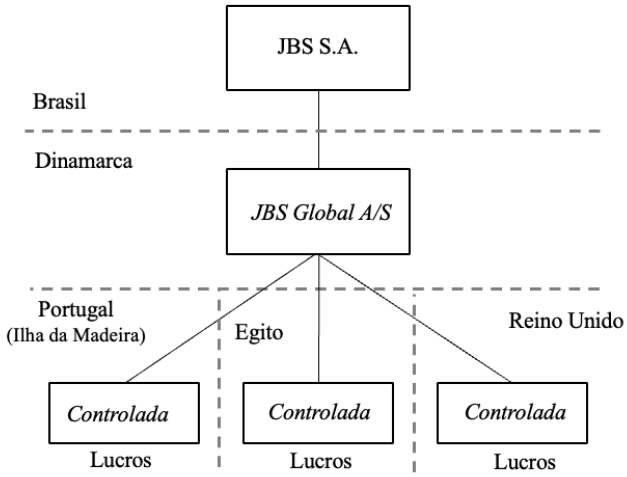

Figura 5 - Caso JBS

Diante disso, o CARF decidiu, por maioria, pela aplicação do ADT entre Brasil e Dinamarca (1974 e 2019)[1479].

De um lado, nos termos do voto da Cons. TALITA PIMENTA FÉLIX, a posição minoritária entendeu ser necessário constatar se a *holding* dinamarquesa teria "substância", sob pena de ser desconsiderada[1480]. Para a Conselheira, não teria sido provada, pelo contribuinte, a alegação de que a JBS Global A/S exerceria atividade diretiva, com o intuito de conduzir as decisões e relações comerciais das controladas indiretas[1481]. Pelo contrário, além de ausente qualquer caráter produtivo, ela enxergou que sua direção efetiva não estaria

[1477] Cf. BRASIL, CARF, Acórdão n. 1.302-002.014, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, rel. Cons. Talita Pimenta Félix, redator ad hoc Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, redator designado Cons. Alberto Pinto Souza Junior, sessão de 25 de janeiro de 2017 [doravante "**Caso JBS**"]. Sobre ele, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme, Chapter 3: Brazil: Personal Scope in Brazilian Tax Treaties: Treaty Shopping, *in*: KEMMEREN, Eric C.C.M *et al* (Orgs.), **Tax Treaty Case Law around the Globe 2018**, Amsterdam/Viena: IBFD/Linde, 2019.
[1478] Cf. ADT-Brasil e Dinamarca (1974 e 2011).
[1479] Cf. *Ibid*.
[1480] Caso JBS, p. 11.
[1481] *Ibid*., p. 13.

na Dinamarca, o que a tornaria uma "sociedade sem substância" [1482]. Desse modo, a finalidade do ADT seria violada, caso fosse concedido o acesso aos seus benefícios nesse Caso, em razão do seu objetivo de impedir a bitributação e não de evitar ou diminuir a carga tributária desproporcionalmente aos lucros obtidos alhures[1483]. Portanto, a personalidade jurídica da JBS Global A/S deveria ser desconsiderada, o que implicaria a consolidação dos resultados das controladas indiretas na matriz domiciliada no Brasil[1484].

De outro lado, consoante o voto do Cons. ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR, não se poderia criar uma norma antiabuso *de lege ferenda* para impedir a aplicação do ADT entre Brasil e Dinamarca (1974 e 2019)[1485], que não possui norma antiabuso[1486]. Ao mesmo tempo, não faria sentido cogitar a desconsideração da personalidade jurídica da JBS Global A/S, mas simplesmente, caso fosse aplicável uma norma antiabuso, negar os benefícios do ADT[1487]. Ademais, o Conselheiro valeu-se da Consulta Pública RFB n. 7, de 30 de maio de 2016, para afirmar que uma *holding* com atividade econômica substantiva é aquela que ostenta, no país do seu domicílio, a capacidade operacional compatível para realizar a gestão das participações societárias, com instalações físicas adequadas para tanto [1488]. Assim, levando em conta despesas administrativas incorridas pela JBS Global A/S, o Cons. ALBERTO PINTO SOUZA JUNIOR concluiu que não seria uma pessoa jurídica existente apenas "no papel" [1489]. Portanto, o ADT entre Brasil e Dinamarca (1974 e 2019)[1490] seria aplicável, dado que o suposto *treaty shopping* não teria sido demonstrado[1491].

Tendo isso em vista, constata-se que, apesar de a RFB questionar o emprego de *holdings* para gozar dos benefícios dos ADTs concluídos pelo Brasil, nem sempre as decisões administrativas a acompanham. À luz do Caso MARSELHA HOLDINGS e do Caso JBS, verifica-se que nem toda *holding* dará ensejo a um *treaty shopping*, pois, apesar de se analisar onde está a atividade produtiva como no Caso MARSELHA HOLDINGS, há situações em que se examina a própria capacidade operacional que se entende típica de uma *holding*, como no Caso JBS.

[1482] *Ibid*., p. 16–17.
[1483] *Ibid*., p. 15.
[1484] *Ibid*., p. 17.
[1485] Cf. ADT-Brasil e Dinamarca (1974 e 2011).
[1486] Caso JBS, p. 20.
[1487] *Ibid*.
[1488] *Ibid*., p. 22–24.
[1489] *Ibid*., p. 25.
[1490] Cf. ADT-Brasil e Dinamarca (1974 e 2011).
[1491] Caso JBS, p. 29.

No entanto, ressalta-se que, ausente norma antiabuso presente no ADT, não há que se examinar se houve ou não um *treaty shopping*, já que uma estrutura que se valha de uma *holding* não é ilegítima por si[1492]. Afinal, não é óbvio que configura um abuso, considerando a finalidade dos ADTs de permitirem maior liberdade de capital, como na atração de *holdings*[1493]. Basta mencionar que os ADTs em questão – Áustria (1975)[1494] e Dinamarca (1974 e 2019)[1495] – possuem cláusulas de *tax sparing*, o que revela incorreta a pressuposição de que suas finalidades sejam apenas de evitar a bitributação[1496]. Por isso, cabe às partes negociarem se devem impor ou não uma maior limitação ao direito de usufruir dos benefícios dos ADTs[1497]. E essa limitação deve ser normativa[1498], até porque os ADTs não são aplicáveis somente quando há uma bitributação, o que torna, caso ausente uma regra antiabuso como uma cláusula de PPT, inútil o exame de qual foi a carga tributária recolhida.

Ainda no afã de se afastar a aplicação do ADT em casos em que não haveria a bitributação, encontra-se decisão que chegou a segregar a filial da matriz.

4.1.1.2.3 Da segregação da filial em relação à matriz

Com base em suposta inexistência de bitributação, o Superior Tribunal de Justiça ("STJ") julgou, no chamado "Caso VOLVO-ITOCHU", que não se aplicaria o ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976)[1499] na situação em que juros provenientes do Brasil fossem remetidos à filial, no Panamá, de matriz residente no Japão[1500].

Para realizar importações de caminhões de origem sueca, a Volvo do Brasil Veículos Ltda. ("VOLVO BRASIL"), residente no Brasil, contratava a *Itochu Corporation*, cuja matriz mundial era residente no Japão, para financiar a operação, pagando-lhe juros. No entanto,

---

[1492] Com enfoque no requisito do beneficiário efetivo, mas também aplicável aqui, cf. CASTRO, **Planejamento Tributário Internacional: Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos Contra a Bitributação**, p. 300.
[1493] Cf. SCHOUERI; GALDINO, Chapter 3: Brazil: Personal Scope in Brazilian Tax Treaties: Treaty Shopping, seç. 3.4.1.
[1494] Cf. art. 23(5) do ADT-Brasil e Áustria (1975).
[1495] Cf. art. 23(4) do ADT-Brasil e Dinamarca (1974 e 2011).
[1496] Cf. SCHOUERI; LAVEZ, Abuso de acordos de bitributação na jurisprudência do CARF: o que os Estados contratantes acordaram? (no prelo), seç. 2.2.
[1497] Cf. UCKMAR, General Report, p. 48.
[1498] Cf. BARRETO; TAKANO, The Prevention of Tax Treaty Abuse in the BEPS Action 6: A Brazilian Perspective, p. 829.
[1499] Cf. ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).
[1500] Cf. Caso Volvo-Itochu (STJ).

no caso, a contratação se deu via *Itochu Corporation Panamá Branch*, estabelecimento localizado no Panamá, conforme ilustra a Figura 6, abaixo:

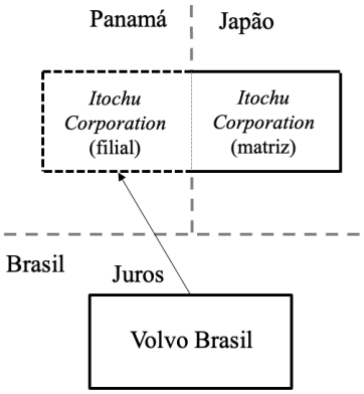

Figura 6 – Caso VOLVO-ITOCHU

De acordo com a VOLVO BRASIL, em relação aos juros remetidos ao Panamá, aplicar-se-ia o ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976)[1501], cuja regra alocativa referente a esses rendimentos limitaria o IR-Fonte brasileiro a 12,5%, não se aplicando, assim, a alíquota doméstica de 25%[1502]. Afinal, a *Itochu Corporation Panamá Branch* seria uma sociedade constituída nos termos da legislação doméstica japonesa e, no Panamá, estaria habilitada a fazer negócios e abrir "subsidiária" [1503]. Ademais, sequer estaria sujeita à tributação no Panamá, pois todas suas operações estariam vinculadas à sua matriz no Japão; tratar-se-ia de empresa japonesa, não panamenha[1504].

Por outro lado, o fisco argumentou que a *Itochu Corporation Panamá Branch* seria um "estabelecimento separado", devendo ser regido pelo seu local de constituição, no Panamá, nos termos do art. 11 da LINDB[1505]. Ainda, sustentou que os ADTs existem para tutelar apenas os "interesses das partes contratantes", o que impediria a extensão dos seus benefícios a "pessoas não nacionais ou domiciliadas em terceiros Estados" [1506].

Diante dessas alegações, houve decisões administrativa e judiciais.

Segundo o antigo Conselho de Contribuintes, o pleito das autoridades fiscais estaria correto, pois seria irrelevante se a beneficiária dos juros era controlada por empresa

[1501] Cf. ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).
[1502] Cf. BRASIL, Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão n. 104-16.968, 4ª Câmara, rel. Cons. Nelson Mallmann, sessão de 13 de abril de 1999, p. 6 [doravante "**Caso Volvo-Itochu (Conselho de Contribuintes)**"]. Para a alíquota de 25%, vigente à época, veja o art. 77 da Lei n. 3.470, de 28 de novembro de 1958 e o art. 777 do RIR de 1994, editado pelo Decreto n. 1.041, de 11 de janeiro de 1994.
[1503] Cf. *Ibid*., p. 7; Caso Volvo-Itochu (STJ), p. 3.
[1504] Cf. Caso Volvo-Itochu (Conselho de Contribuintes), p. 7; Caso Volvo-Itochu (STJ), p. 3.
[1505] Caso Volvo-Itochu (Conselho de Contribuintes), p. 11.
[1506] *Ibid*., p. 12; Caso Volvo-Itochu (STJ), p. 3.

japonesa[1507]. Não se aplicaria daí o referido ADT, pois a sede da "subsidiária" *Itochu Corporation Panamá Branch* estaria no Panamá e não no Japão[1508].

Por sua vez, na primeira instância da Justiça Federal, a sentença foi favorável a VOLVO BRASIL, pois se entendeu que a sede da *Itochu Corporation* seria no Japão, estando apenas autorizada a funcionar no Panamá, via *Itochu Corporation Panamá Branch*[1509]. Não haveria, desse modo, qualquer relação de controle, pois seria a mesma empresa, havendo somente uma filial no Panamá. Prova disso estaria no contrato social da *Itochu Corporation Panamá Branch*, o qual indicaria o local da sede social em Osaka, Japão. Portanto, apesar de as remessas terem sido feitas para a filial no Panamá, seriam rendimentos da *Itochu Corporation*, domiciliada no Japão. Logo, aplicar-se-ia o ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976)[1510], cuja regra alocativa sobre juros limitaria o IR-Fonte no Brasil a 12,5%.

No entanto, a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu que, mesmo sendo filial da *Itochu Corporation*, a *Itochu Corporation Panamá Branch* gozaria de personalidade jurídica própria, distinta da matriz[1511]. Dessa maneira, com o registro no Panamá, ela passaria a ter sede lá[1512]. Por consequência, não se aplicaria o referido ADT, pois foi firmado somente entre Brasil e Japão, não Panamá[1513]. Ao mesmo tempo, inexistiria qualquer indício de transferência imediata dos recursos para a matriz no Japão para que se pudesse cogitar a aplicação desse tratado[1514].

Com a mesma conclusão, mas sob fundamentos distintos, a Segunda Turma do STJ acompanhou[1515] a decisão de segunda instância, afastando a aplicação do ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976)[1516]. Após definir o que seria a dupla tributação internacional, entendeu inexistir uma, pois, no caso, os juros seriam provenientes do Brasil e remetidos à empresa

---

[1507] Cf. Caso Volvo-Itochu (Conselho de Contribuintes), p. 17–18.
[1508] *Ibid*.
[1509] Para relato dessa decisão, cf. SILVEIRA, Rodrigo Maito da; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e, International Tax Planning in Brazil: What to Expect Following Recent Case Law, **Bulletin for International Taxation**, v. 64, n. 11, p. 566–576, 2010, p. 568; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; SILVEIRA, Rodrigo Maito da; GRISI FILHO, Celso Cláudio de Hildebrand, Caso Volvo 1: Possibilidade de Aplicação do Art. 10 (Juros) do Tratado Brasil-Japão à Filial de Banco Japonês sediada no Panamá, *in*: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Org.), **Tributação Internacional: Análise de Casos**, São Paulo: MP Ed., 2010, v. 1, p. 347–348.
[1510] Cf. ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).
[1511] Cf. BRASIL, TRF da 4ª Região, Apelação em Mandado de Segurança n. 2001.04.01.045430-9/PR, Segunda Turma, rel. Des. Federal Vilson Darós, julgada em 18 de dezembro de 2001, p. 4, [doravante "**Caso Volto-Itochu (TRF/4)**"].
[1512] Cf. *Ibid*.
[1513] Cf. *Ibid*.
[1514] Cf. *Ibid*.
[1515] Cf. Caso Volvo-Itochu (STJ).
[1516] Cf. ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).

no Panamá[1517]. Em face disso, argumentou que a VOLVO BRASIL não teria demonstrado "serem esses juros também tributados pelas leis japonesas, o que atingiria a finalidade do acordo" [1518]. Apesar de ter havido Recurso Extraordinário julgado pelo Supremo Tribunal Federal, o exame foi meramente processual, dado que as supostas violações a dispositivos constitucionais ensejariam "reexame do conjunto fático-probatório" e de normas infraconstitucionais[1519].

Diante disso, há considerações de duas ordens a respeito do Caso VOLVO-ITOCHU.

Em primeiro lugar, houve uma confusão sobre a própria natureza da *Itochu Corporation Panamá Branch*, se filial ou se subsidiária. Contudo, essa diferença é crucial para a adequada solução do caso[1520].

De um lado, uma filial é mera extensão da matriz, pois há uma só pessoa jurídica, mas com mais de um estabelecimento[1521]; portanto, para fins de aplicação do ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976) [1522], importaria apenas se a *Itochu Corporation* possuía domicílio no Japão. Caso a *Itochu Corporation Panamá Branch* fosse sua filial, o referido ADT poderia até permitir a tributação pelo Brasil à alíquota cheia (25%), mas somente se contasse com um dispositivo como o art. 11(6) do ADT entre Brasil e França (1971)[1523-1524], segundo o qual a limitação prevista pelos dispositivos anteriores não se aplica na hipótese em que os juros provenientes de um Estado Contratante (Brasil) sejam pagos a um estabelecimento permanente de uma empresa do outro Estado Contratante (França), situado num terceiro Estado (*e.g.*, filial no Panamá). Contudo, diferentemente do ADT entre Brasil e França (1971)[1525], o ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976)[1526] não possui dispositivo nesse sentido. Aliás, o Ato Declaratório Normativo CST n. 2, de 11 de fevereiro de 1980, já dizia que estariam cobertos pelo ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976)[1527] os juros pagos

[1517] Cf. Caso Volvo-Itochu (STJ), p. 6.
[1518] Cf. *Ibid*., p. 6–7.
[1519] Cf. BRASIL, Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário n. 450.239/PR, decisão monocrática, rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 22 de junho de 2010.
[1520] Cf. UTUMI, Aplicação dos Tratados para evitar a Dupla Tributação - Determinação das Pessoas Visadas e Residência Fiscal, p. 87.
[1521] Cf. TEIXEIRA; GUERREIRO, **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**, p. 78; LEMGRUBER, Brazil, p. 249.
[1522] Cf. ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).
[1523] Cf. ADT-Brasil e França (1972).
[1524] Cf. SILVEIRA; CASTRO, International Tax Planning in Brazil: What to Expect Following Recent Case Law, p. 569-570; CASTRO; SILVEIRA; GRISI FILHO, Caso Volvo 1: Possibilidade de Aplicação do Art. 10 (Juros) do Tratado Brasil-Japão à Filial de Banco Japonês sediada no Panamá, p. 351.
[1525] Cf. ADT-Brasil e França (1972).
[1526] Cf. ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).
[1527] Cf. *Ibid*.

à agência de banco japonês situada em terceiro Estado[1528]. Segundo o Parecer CST n. 2, de 3 de dezembro de 1979, que deu origem àquele Ato, como a residência no Japão "é determinada pela sua sede", a filial localizada fora do Japão é residente neste Estado para fins do ADT[1529]. Logo, sendo caracterizada como sua filial, a *Itochu Corporation Panamá Branch* não passaria de mera extensão da *Itochu Corporation*, a qual possuía domicílio no Japão[1530]; sendo assim, o recebimento de juros pela filial ou pela matriz daria ensejo à aplicação do ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976)[1531], com limitação do IR-Fonte no Brasil até 12,5%.

De outro lado, apesar de suas participações societárias serem detidas por outra pessoa jurídica, uma subsidiária possui personalidade jurídica distinta da sua controladora e, consequentemente, domicílio próprio[1532]. Até seria possível que uma subsidiária localizada, a princípio, num Estado distinto daquele da controladora possuísse domicílio no Estado desta, a depender do fator de conexão da legislação doméstica do último Estado (*e.g.*, Caso FINGEN[1533]). Entretanto, embora possam ter domicílio no mesmo Estado em virtude de fator de conexão idêntico, continuam sendo duas pessoas jurídicas distintas. Dessa forma, se a *Itochu Corporation Panamá Branch* fosse subsidiária da *Itochu Corporation*, então a própria *Itochu Corporation Panamá Branch* deveria ser considerada residente no Japão para que, no Caso VOLVO-ITOCHU, houvesse a aplicação do ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976)[1534].

Em face desses dois cenários, considerando os relatórios presentes nas decisões do Caso VOLVO-ITOCHU[1535], verifica-se que a *Itochu Corporation Panamá Branch* era mera filial da *Itochu Corporation*[1536]. Apesar da confusão em ora designá-la *subsidiária*, a *Itochu Corporation* sujeitou-se[1537] ao procedimento previsto pelo art. 90 da Lei n. 32, de 26 de

---

[1528] BRASIL, RFB. Ato Declaratório Normativo CST n. 2, de 11 de fevereiro de 1980.
[1529] BRASIL, RFB. Parecer CST n. 3.041, de 3 de dezembro de 1979, para. 15.
[1530] Nesse sentido, cf. CASTRO; SILVEIRA; GRISI FILHO, Caso Volvo 1: Possibilidade de Aplicação do Art. 10 (Juros) do Tratado Brasil-Japão à Filial de Banco Japonês sediada no Panamá, p. 350; UTUMI, Aplicação dos Tratados para evitar a Dupla Tributação - Determinação das Pessoas Visadas e Residência Fiscal, p. 88.
[1531] Cf. ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).
[1532] Cf. TEIXEIRA; GUERREIRO, **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**, p. 78; LEMGRUBER, Brazil, p. 249.
[1533] Cf. tópico 2.4.4, *supra*.
[1534] Cf. ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).
[1535] Cf. Caso Volvo-Itochu (Conselho de Contribuintes), p. 3–13; Caso Volto-Itochu (TRF/4), p. 1–2; Caso Volvo-Itochu (STJ), p. 2–3.
[1536] Nesse sentido, cf. CASTRO; SILVEIRA; GRISI FILHO, Caso Volvo 1: Possibilidade de Aplicação do Art. 10 (Juros) do Tratado Brasil-Japão à Filial de Banco Japonês sediada no Panamá; UTUMI, Aplicação dos Tratados para evitar a Dupla Tributação - Determinação das Pessoas Visadas e Residência Fiscal, p. 87.
[1537] Cf. Caso Volvo-Itochu (Conselho de Contribuintes), p. 7.

fevereiro de 1927, do Panamá[1538], o qual exige autorização para que sociedades estrangeiras abram filiais (*oficinas o agencias*) e realizem negócios no Panamá – semelhante ao que existe no Brasil[1539]. A partir dessa autorização, houve a criação de sua filial: *Itochu Corporation Panamá Branch*. Inexistiu, assim, a constituição de uma subsidiária, uma vez que o item 3 do art. 90 daquela Lei pressupõe, para a concessão da autorização, a prova de que a sociedade estrangeira foi constituída alhures. Não à toa, segundo a decisão da primeira instância judicial, estaria no contrato social que a sede social da *Itochu Corporation* (*Panamá Branch*) seria em Osaka, Japão[1540]. Dessa maneira, ao que tudo indica, a *Itochu Corporation Panamá Branch* era mesmo filial da Itochu Corporation. Por isso, o ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976)[1541] deveria ter sido aplicado, sem que houvesse qualquer segregação entre a matriz e a filial[1542].

Em segundo lugar, ao fim e ao cabo, no bojo do STJ, a inaplicabilidade do ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976)[1543] deveu-se à suposta inexistência de bitributação. Ou seja, de acordo com a Segunda Turma do STJ, sem bitributação, não seria possível cogitar a aplicação do referido tratado. Portanto, o STJ condicionou o benefício no Estado da Fonte a uma demonstração da sujeição efetiva no Estado da Residência.

Entretanto, além de inexistir qualquer requisito de sujeição efetiva no referido ADT, as autoridades brasileiras não exigem que se demonstre a tributação no outro Estado para que permita o acesso ao tratado.

Em relação ao seu acesso no âmbito pessoal, o ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976) só guarda duas peculiaridades: não apresenta um dispositivo equivalente ao art. 1 das Convenções Modelo[1544]; e condiciona o acesso de duplo residentes à realização de um procedimento amigável, nos termos do seu art. 3(2)[1545]. Dessa forma, exceto no caso de duplo residentes, basta que nos termos do art. 3(1), a pessoa esteja, conforme a legislação

---

[1538] PANAMÁ, Ley No. 32, de 26 de febrero de 1927, 1927.
[1539] Cf. tópico 1.5.1.2.1, *supra*.
[1540] Para relato dessa decisão, cf. CASTRO; SILVEIRA; GRISI FILHO, Caso Volvo 1: Possibilidade de Aplicação do Art. 10 (Juros) do Tratado Brasil-Japão à Filial de Banco Japonês sediada no Panamá, p. 347–348.
[1541] Cf. ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).
[1542] No mesmo sentido, cf. CASTRO; SILVEIRA; GRISI FILHO, Caso Volvo 1: Possibilidade de Aplicação do Art. 10 (Juros) do Tratado Brasil-Japão à Filial de Banco Japonês sediada no Panamá, p. 353–357; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 280.
[1543] Cf. ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).
[1544] Cf. tópico 1.1.2, *supra*.
[1545] Na íntegra: "*2) Quando, pôr fôrça das disposições no parágrafo (1), uma pessoa fôr residente em ambos os Estados Contratantes, as autoridades competentes determinarão por mútuo entendimento o Estado Contratante no qual aquela pessoa será considerada como residente, para os fins desta Convenção*". Cf. ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).

desse Estado, sujeita a tributo em virtude do seu domicílio, residência, local de direção ou qualquer outro critério de natureza análoga[1546]. Desse modo, afora a inexistência de regra antiabuso, não há qualquer especificidade quanto ao seu teste de sujeição tributária, guardando, assim, o sentido de sujeição potencial[1547].

Com efeito, se é o sentido de sujeição potencial que prevalece, não faz sentido algum que se exija, como o fez o STJ, a prova de tributação alhures, pois daí se estaria impondo o sentido de sujeição efetiva[1548] e, no caso de rendimento no exterior, de tributação em bases universais. A esse respeito, segundo ALBERTO XAVIER, as autoridades brasileiras não exigem nem certificado de residência, tampouco prova de tributação fora[1549]. Política essa adequada não só porque respeita o sentido de sujeição potencial, mas também porque impede que a leitura equivocada do outro Estado possa afastar o acesso ao ADT na hipótese de, por exemplo, não conceder o certificado de residência, apesar de a pessoa satisfazer o teste de sujeição tributária. A esse respeito, porém, menciona-se o art. 27(3) do ADT entre Brasil e Peru (2006)[1550], segundo o qual as autoridades competentes poderão impor formalidades, a fim de que os residentes de um Estado obtenham benefícios do ADT no outro Estado, como é o caso de "formulário de certificação de residência".

Diante dessas considerações, verifica-se que, no Caso VOLVO-ITOCHU, a Segunda Turma do STJ segregou a filial da matriz com base em suposta inexistência de bitributação como pressuposto necessário para a aplicação do ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976)[1551].

[1546] Na íntegra: "*1) Na presente Convenção a expressão 'residente num Estado Contratante' designa as pessoas que, por virtude da legislação dêsse Estado estão aí sujeitas a impôsto, devido ao seu domicílio, à sua residência, à sede da sua direção ou a qualquer outro critério de natureza análoga*". Cf. *Ibid*.

[1547] Cf. tópico 1.3.1.2, *supra*. No mesmo sentido especificamente sobre esse ADT, cf. CASTRO; SILVEIRA; GRISI FILHO, Caso Volvo 1: Possibilidade de Aplicação do Art. 10 (Juros) do Tratado Brasil-Japão à Filial de Banco Japonês sediada no Panamá, p. 357–358.

[1548] Em sentido semelhante, cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 279.

[1549] Cf. XAVIER, Alberto, Brazil, *in*: **Cahiers de droit fiscal international**, Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 2004, v. 89a-Double non-taxation, p. 228. No mesmo sentido, cf. CASTRO; SILVEIRA; GRISI FILHO, Caso Volvo 1: Possibilidade de Aplicação do Art. 10 (Juros) do Tratado Brasil-Japão à Filial de Banco Japonês sediada no Panamá, p. 357–358. Sobre a relevância dos certificados, cf. SANTOS, Escopo Pessoal dos Tratados: O Conceito de "Liable to Tax" à luz do Caso Azadi Bachao, p. 92.

[1550] Na íntegra: "*3. As autoridades competentes dos Estados Contratantes poderão regular as modalidades de aplicação da Convenção e, em particular, as formalidades que devem ser seguidas pelos residentes de um Estado Contratante para obter no outro Estado Contratante os benefícios fiscais previstos pela Convenção. As referidas formalidades poderão compreender a apresentação de um formulário de certificação de residência com indicação, entre outros, da natureza e montante dos rendimentos envolvidos e com atestação das autoridades fiscais do primeiro Estado*". Cf. ADT-Brasil e Peru (2006).

[1551] Cf. ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).

Além dessas "interpretações" da RFB, com respaldo em algumas decisões administrativas e judiciais, cabe discorrer sobre a aplicação de regras domésticas antiabuso em situações cobertas pelos ADTs.

4.1.1.3 Das regras domésticas antiabuso

O debate de aplicação de regras domésticas antiabuso se dá nos casos em que o ADT em questão nada fala acerca delas. No entanto, nem sempre é assim. Por vezes, existem dispositivos nos ADTs que admitem esse recurso, como é o caso da cláusula de salvaguarda, recomendada pelas Convenções Modelo de 2017[1552], e outras disposições tais como as encontradas na rede brasileira de ADTs[1553]. Esse será o objeto do tópico 4.1.1.3.1.

Além disso, cabe abordar a mudança de residência, uma vez que, se a determinação da Residência é tão crucial, por vezes, as legislações domésticas impõem regras antiabuso específicas para lidar com ela. No Brasil, embora não haja uma regra dessas voltada a pessoas jurídicas, existe uma para as pessoas físicas presente no art. 27 da Lei n. 12.249/2011. Diante disso, faz-se necessário discorrer sobre a relação entre elas e os ADTs. Esse será o objeto do tópico 4.1.1.3.2.

4.1.1.3.1 Das regras domésticas antiabuso e a cláusula de salvaguarda

A partir dos Comentários da CM-OCDE de 2003, passou-se a defender que regras antiabuso domésticas poderiam impedir o abuso referente a dispositivos de ADTs, pois elas determinariam quais fatos dão azo à sujeição tributária, o que não seria matéria dos ADTs e, portanto, não seriam por eles limitadas[1554]. Em outras palavras, a regra antibuso simplesmente, com base numa abordagem fática, recaracterizaria o rendimento ou o seu beneficiário, de sorte que o ADT simplesmente seria aplicado à luz dessas mudanças[1555].

[1552] Cf. art. 1(3) de OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–7; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 7.

[1553] Veja os seguintes dispositivos de ADTs concluídos pelo Brasil: art. 7(d) do Protocolo do ADT-Brasil e Chile (2001); arts. 1(2), e 11(b) do Protocolo do ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018); art. 3 do Protocolo do ADT-Brasil e Israel (2002); arts. 28(3) e 28(4) do ADT-Brasil e México (2003); art. 17 do Protocolo do ADT-Brasil e Suíça (2018); art. 6 do Protocolo do ADT-Brasil e Turquia (2010); e art. 4(d) do Protocolo do ADT-Brasil e Venezuela (2005).

[1554] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003, para. 9.2 dos Comentários ao art. 1.

[1555] Cf. *Ibid*., para. 22.1.

Essa conclusão estaria em linha com o "princípio norteador" (*guiding principle*), segundo o qual os benefícios de um ADT não deveriam estar disponíveis em operações cujo propósito principal tenha sido assegurar um tratamento tributário mais vantajoso por conta da aplicação do ADT[1556].

No entanto, esse entendimento enfrentou diversas críticas, como a de que casos de elisão fiscal são distintos de dissimulação: enquanto, nestes, o contribuinte diz que fez algo, mas, na verdade, realizou outro, nos casos de elisão fiscal, não há qualquer mentira, pois realmente praticam-se os atos narrados, buscando suas consequências, de sorte a contornar determinada hipótese tributária[1557]. Portanto, o problema da elisão está no propósito que conduziu a prática desses atos[1558]. Assim, por mais que regras gerais antielisivas desconsiderem, para fins tributários, o que efetivamente se praticou, de modo a impor a tributação que se buscou contornar – valendo-se também da própria regra abusada[1559] –, não é imediato que o ADT acompanhe a mesma recaracterização. Por exemplo, o próprio ADT possui regras definindo os rendimentos que se aplicarão, em geral, independentemente da sua caracterização para fins domésticos[1560]. Por isso, entende-se que medidas unilaterais como essas não configuram uma abordagem adequada para lidar com o abuso dos dispositivos dos ADTs porque violariam não só o *pacta sunt servanda* presente no art. 26 da CVDT[1561], mas também o art. 27 da CVDT[1562], segundo o qual uma parte não pode invocar dispositivos domésticos como justificativa para se esquivar da sua obrigação convencional[1563].

[1556] Cf. *Ibid*., para. 9.5 dos Comentários ao art. 1.

[1557] Cf. ZORNOZA, Juan; MORENO, Andrés Báez, The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model on Tax Treaties and GAARs: A Mistaken Starting Point, *in*: LANG, Michael *et al* (Orgs.), **Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics**, Amsterdam: IBFD, 2010, seç. 2.3; MORENO, Andrés Báez, GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?, **Intertax**, v. 45, n. 6/7, p. 432–446, 2017, p. 433.

[1558] Cf. ZORNOZA; MORENO, The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model on Tax Treaties and GAARs: A Mistaken Starting Point, seç. 2.3.

[1559] Cf. MORENO, GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6?, p. 434.

[1560] Veja a posição dos Países Baixos relatada em WEEGHEL, Stef van, General Report, *in*: **Cahiers de droit fiscal international**, Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 2010, v. 95a-Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions, p. 27.

[1561] Cf. TÔRRES, Heleno, Brazil, *in*: **Cahiers de droit fiscal international**, Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 2010, v. 95a-Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions, p. 155–157.

[1562] Cf. UN, Vienna Convention on the Law of Treaties (1969), p. 11.

[1563] Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio, Chapter 6: Brazil, *in*: LANG, Michael *et al* (Orgs.), **GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World**, Viena/Amsterdam: IBFD/Linde, 2016, seç. 6.5; NETO, Luís Flávio; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite, Brasil: a reação ao "abuso" no âmbito dos acordos de bitributação em um país sem GAAR que adota "Principle Purpose Test

Diante disso, alguns ADTs apresentam dispositivos que expressamente permitem a aplicação de regras antiabuso domésticas, as quais poderiam ser vistas como violadoras de regras desses ADTs. No âmbito da rede brasileira, alguns ADTs apresentam dispositivos admitindo o uso de regras de subcapitalização e/ou das chamadas *Controlled Foreign Corporation rules* ("regras CFC")[1564], ao passo que outros adotam disposições ainda mais amplas, autorizando a aplicação de quaisquer regras antiabuso domésticas[1565].

Nessa linha, como uma das medidas da Ação 6 do Projeto BEPS[1566], inspiradas na política dos EUA[1567], as Convenções Modelo de 2017 inseriram o art. 1(3), segundo o qual "[a] Convenção não deverá afetar a tributação, por um Estado Contratante, de seus residentes", com exceção dos benefícios concedidos nos termos do art. 7(3), art. 9(2) e arts. 19, 20, 23[A][B], 24, 25 e 28[1568]. Conforme expressamente apontam os Comentários das Convenções Modelo de 2017, esse dispositivo parte do pressuposto de que a maioria dos dispositivos do ADT restringiriam a tributação dos não residentes[1569].

Desse modo, a inclusão desse dispositivo tem por finalidade resguardar ("salvar") o direito de o Estado Contratante tributar seus residentes, com exceção dos dispositivos mencionados arrolados[1570]. Daí essa regra ser denominada de *cláusula de salvaguarda* (*saving clause*)[1571]. Assim, permite-se a aplicação de regras domésticas antiabuso (*e.g.*, regras CFC) em relação a seus residentes[1572]. Sob o ponto de vista de um país com tributação

---

Clauses", *in*: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Orgs.), **Anais – VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19**, São Paulo: IBDT, 2020, p. 310.

[1564] Veja os seguintes dispositivos: art. 7(d) do Protocolo do ADT-Brasil e Chile (2001); art. 11(b) do Protocolo do ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018); art. 3 do Protocolo do ADT-Brasil e Israel (2002); art. 28(3) do ADT-Brasil e México (2003); art. 6 do Protocolo do ADT-Brasil e Turquia (2010); art. 4(d) do Protocolo do ADT-Brasil e Venezuela (2005).

[1565] Cf. art. 28(4) do ADT-Brasil e México (2003) e art. 17 do Protocolo do ADT-Brasil e Suíça (2018).

[1566] Cf. OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, p. 86 e ss.

[1567] Cf. BROE; LUTS, BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse, p. 138; ARNOLD, **International Tax Premier**, p. 173.

[1568] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–7; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 7.

[1569] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 17 dos Comentários ao art. 1(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 8 dos Comentários ao art. 1(3). No mesmo sentido, cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 109.

[1570] Cf. KOFLER, Georg, Some Reflections on the 'Saving Clause', **Intertax**, v. 44, n. 8/9, p. 574–589, 2016, p. 574.

[1571] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 108; OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, p. 86; ARNOLD, **International Tax Premier**, p. 173.

[1572] Cf. OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, p. 86; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 17

em bases universais e preferência pelo método do crédito, adiciona-se esse tipo de cláusula para que seu poder de tributar seja limitado pelo ADT essencialmente para impedir a bitributação[1573], sem abrir espaço para cenários de "dupla não tributação".

Independentemente dos problemas inerentes a essa cláusula[1574], ressalta-se que, no tocante à relação entre duplo residentes e o Estado perdedor, os Comentários das Convenções Modelo de 2017 deixam claro que ela não tem qualquer aplicação[1575], pois o fundamento dessa cláusula está na ideia de que os ADTs apenas excepcionalmente restringem a tributação pelo Estado da Residência. Assim, embora a pessoa possa continuar sendo residente nos termos da legislação doméstica do Estado perdedor[1576], este não guardará o poder de tributar, no bojo do respectivo ADT, que é pressuposto pela cláusula de salvaguarda.

No âmbito da rede brasileira de ADTs, além de existirem dispositivos permitindo a aplicação de determinadas ou de quaisquer regras domésticas antiabuso – conforme visto acima –, há duas disposições, até o momento, semelhantes à cláusula de salvaguarda nos termos da sugerida pelas Convenções Modelo de 2017. Elas estão presentes nos ADTs com Emirados Árabes (2018)[1577] e Suíça (2018)[1578], nos quais há um trecho dos respectivos arts. 1(2), segundo o qual, em nenhum caso, as disposições do parágrafo em questão deverão ser interpretadas, de sorte a limitar o direito de um Estado Contratante de tributar seus residentes. O parágrafo a que se referem versa sobre o novo art. 1(2) das Convenções Modelo de 2017, cujo objeto é a tributação de entidades transparentes, por conta de alocação de renda a pessoas distintas[1579]. Desse modo, embora sem arrolar as exceções que trariam a limitação do poder de tributar para o Estado de Residência, tais trechos objetivam estabelecer que esse

---

dos Comentários ao art. 1(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 9 dos Comentários ao art. 1(3); ARNOLD, **International Tax Premier**, p. 173; WEST, Jean-Philippe Van, Chapter 8: Tax Treaty Entitlement and Hybrid Entities: Article 1(2) and Article 1(3) of the OECD Model (2017), *in*: LANG, Michael *et al* (Orgs.), **Tax Treaty Entitlement**, Amsterdam: IBFD, 2019, seç. 8.4.1.

[1573] Cf. KOFLER, Some Reflections on the 'Saving Clause', p. 575.

[1574] Sobre eles, cf. KOFLER, Some Reflections on the 'Saving Clause'; SANTOS, **A Dupla Tributação Econômica da Renda e os Acordos de Bitributação**, p. 360–367.

[1575] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 21 dos Comentários ao art. 1(3); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 9 dos Comentários ao art. 1(3).

[1576] Cf. tópico 4.2.1.1, *infra*.

[1577] Cf. ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018).

[1578] Cf. ADT-Brasil e Suíça (2018).

[1579] Cf. art. 1(2) de OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–7; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 7.

dispositivo não restringe, de maneira alguma, o direito de os Estados tributarem seus próprios residentes[1580].

Tendo isso em vista, constata-se que, em razão de ser bastante questionável a aplicação de regras domésticas antiabuso em situações envolvendo tratados, vários ADTs, inclusive, concluídos pelo Brasil, adotam dispositivos permitindo ora o emprego de regras específicas como as de subcapitalização e/ou das regras CFC[1581], ora quaisquer regras antiabuso domésticas[1582]. Em linha semelhante, as Convenções Modelo de 2017 passaram a recomendar a inclusão de uma cláusula de salvaguarda, a qual tem o condão de permitir o uso de regras domésticas antiabuso pelo Estado de Residência em relação a seus residentes[1583].

Dado que as regras de subcapitalização e as regras CFC não se imiscuem propriamente no escopo pessoal dos ADTs, mas, respectivamente, no possível tratamento discriminatório e na atribuição da renda ao próprio residente, deve-se discorrer sobre as regras antielisivas em caso de mudança de residência como a prescrita pelo art. 27 da Lei n. 12.249/2011.

4.1.1.3.2 Da mudança de residência

Por revelar uma relação íntima entre o país e a pessoa, entende-se que o conceito de residência não pode ser facilmente manipulável, de modo a impedir mudanças significativas no regime tributário do contribuinte[1584]. Essa apreensão remonta, inclusive, os trabalhos da Liga das Nações que, em 1925, demonstraram preocupação com a possibilidade de que ricos ficassem se mudando de um país a outro, com o intuito de afastar a caracterização de residentes, evitando daí a tributação como residentes[1585]. Por isso, mesmo quando o país adota conceitos de residência marcados somente por critérios formais (*e.g.*, local de

---

[1580] Nesse sentido, cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 15 dos Comentários ao art. 1(2); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 7 dos Comentários ao art. 1(2).
[1581] Veja os seguintes dispositivos: art. 7(d) do Protocolo do ADT-Brasil e Chile (2001); art. 11(b) do Protocolo do ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018); art. 3 do Protocolo do ADT-Brasil e Israel (2002); art. 28(3) do ADT-Brasil e México (2003); art. 6 do Protocolo do ADT-Brasil e Turquia (2010); e art. 4(d) do Protocolo do ADT-Brasil e Venezuela (2005).
[1582] Cf. art. 28(4) do ADT-Brasil e México (2003) e art. 17 do Protocolo do ADT-Brasil e Suíça (2018).
[1583] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–7; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 7.
[1584] Cf. ZORNOZA, Mudança de Residência como Forma de Planejamento Tributário, p. 26 e 30.
[1585] Cf. LEAGUE OF NATIONS, Double Taxation and Tax Evasion. Doc. F212. C.368. M.115, 1925, p. 33.

constituição), é corrente encontrar regras antiabuso específicas ligadas à mudança de residência[1586]. Dentre elas, destacam-se duas: (*i*) a imposição de um tributo de saída (*exit tax*); e (*ii*) a extensão do status de residência (*extended tax liabilities* ou *trailing taxes*)[1587].

A (*i*) imposição de um tributo de saída consiste em vincular a mudança de status de residência à tributação de bens e direitos como se tal alteração implicasse uma alienação; portanto, o ganho latente é convertido em efetivo, mesmo sem a realização[1588]. Dessa forma, contanto que os ganhos latentes se sujeitem à incidência pelo Estado de emigração, não se vê problema nenhum na ruptura do status de residente. Nesse caso, no âmbito dos ADTs, embora possam surgir algumas questões[1589], por exemplo, acerca da alocação do poder de tributar[1590] e sobre a possibilidade de se evitar a "bitributação"[1591] quando efetivamente alienar, não há propriamente um impacto no *escopo pessoal* dos ADTs, uma vez que a incidência se vincula à mudança de status de residência, ocorrendo quando ainda é residente.

Já a (*ii*) extensão do status de residência consiste em evitar que a modificação da residência atinja seu efeito imediatamente, a fim de impedir que a pessoa seja considerada como não residente para fins tributários durante certo período[1592]. Essa extensão pode ocorrer de dois modos. De um lado, condiciona-se a mudança de status à prova por parte do contribuinte de que não mais satisfaz os critérios domésticos; portanto, inverte-se o ônus da prova na constatação do status de residente, o que só se atinge após certo período de mudança da residência[1593]. De outro lado, a própria legislação determina que, mesmo sem o preenchimento dos critérios domésticos, o contribuinte continua sendo caracterizado como

---

[1586] Cf. AULT; ARNOLD, **Comparative Income Taxation: A Structural Analysis**, p. 353–355; DE BROE, Chapter 4: Corporate Tax Residence in Civil Law Jurisdictions, seç. 4.2.2; ZORNOZA, Mudança de Residência como Forma de Planejamento Tributário, p. 30.

[1587] Sobre essas medidas, cf., *e.g.*, ZORNOZA, Mudança de Residência como Forma de Planejamento Tributário, p. 41 e ss.; XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 339–341.

[1588] Cf. ZORNOZA, Mudança de Residência como Forma de Planejamento Tributário, p. 43–45; XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 340.

[1589] Cf. WEEGHEL, General Report, p. 28–29.

[1590] Cf. ZORNOZA, Mudança de Residência como Forma de Planejamento Tributário, p. 44–45; DAELE, Jan Van, European Union - Tax Residence and the Mobility of Companies: Borderline Cases under Private International Law and Tax Law, **European Taxation**, v. 51, n. 5, p. 190–200, 2011, p. 195. Embora entenda que regras antiabuso como essas possam ser aplicadas, os Comentários das Convenções Modelo de 2017 reconhecem que, por vezes, poderão ir de encontro com as disposições do ADT, cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 69 e ss. dos Comentários ao art. 1; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 32 e ss. dos Comentários ao art. 1.

[1591] Para discussão se realmente há uma bitributação por conta do descompasso temporal, cf. MELIS, Giuseppe, Profili sistematici del "trasferimento" della residenza fiscale delle società, **Libera Università Internazionale degli Studi Sociali Guido Carli (Luiss) - Centro di ricerca per il diritto d'impresa (CERADI)**, 2005, seç. 6.

[1592] Cf. UCKMAR, General Report, p. 34; XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 341.

[1593] Sobre essa modalidade e para críticas a ela, cf. ZORNOZA, Mudança de Residência como Forma de Planejamento Tributário, p. 42–43.

residente durante determinado lapso temporal[1594]. Diferentemente dos tributos de saída, não se exige, na extensão do status, necessariamente a incidência de alguma tributação, mas apenas neutraliza a ruptura imediata do status de residência[1595].

Exemplo de extensão do status de residência encontra-se previsto pelo art. 27 da Lei n. 12.249/2011, segundo o qual a transferência de domicílio fiscal de pessoa física do Brasil para um país com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado somente terá seus efeitos na hipótese de o contribuinte: demonstrar que lá se sujeita efetivamente à tributação; *ou* comprovar ser, de fato, lá residente, seja por ter permanecido 183 dias num período de 12 meses, seja por ter comprovado que lá se situam a residência habitual de sua família e a maior parte do seu patrimônio[1596].

Apesar de não se encontrar previsão equivalente para as pessoas jurídicas, vale ressaltar os efeitos que uma legislação como essa possuem em relação aos ADTs. Por mais que o Brasil não possua ADTs com a maioria dos países com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, há cinco ADTs que, em razão de a IN RFB n. 1.037/2010 arrolar regimes privilegiados de outros Estados Contratantes, podem ser impactados: com a Áustria[1597] (art. 2º, XI), Dinamarca[1598] (art. 2º, III), Espanha[1599] (art. 2º, VIII), Países Baixos[1600] (art. 2º, IV) e Suíça (art. 2º, X)[1601].

Sob a perspectiva dos ADTs, esse tipo de regra não traz um requisito adicional à residência, tampouco impede o seu acesso. Contudo, surge a dúvida se realmente haverá o preenchimento do teste de sujeição tributária. Dado que este exige que a pessoa esteja sujeita à tributação em virtude de uma conexão pessoal, a extensão do status de residente mesmo se ausente, de fato, o preenchimento da conexão pessoal pode gerar controvérsia.

De um lado, poder-se-ia entender que se encontra satisfeito o teste de sujeição tributária, pois enquanto o contribuinte não comprova a perda do status de residência, a legislação doméstica sujeita-o à tributação em virtude da sua conexão pessoal. Nessa linha,

---

[1594] Sobre essa modalidade, cf. WEEGHEL, General Report, p. 23; XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 341.
[1595] Sobre essa modalidade, cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 341.
[1596] Sobre esse dispositivo, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, Residência Fiscal da Pessoa Física, **Direito Tributário Atual**, v. 28, p. 149–172, 2012, p. 170–171.
[1597] Cf. ADT-Brasil e Áustria (1975).
[1598] Cf. ADT-Brasil e Dinamarca (1974 e 2011).
[1599] Cf. ADT-Brasil e Espanha (1974).
[1600] Cf. ADT-Brasil e Países Baixos (1990).
[1601] Ainda não ratificados, os ADTs com Singapura (2018) e Uruguai (2019) também poderão ser impactados (art. 2º, XIV e II, respectivamente). O acesso a esses tratados foi obtido através de pesquisa no sítio https://concordia.itamaraty.gov.br/, realizada em 5 de novembro de 2021.

o fato de as legislações expandirem seus respectivos conceitos para abranger mudanças de residência não escapariam daquela noção, mas a confirmariam, uma vez que se baseariam na presença física medida no tempo que só se esvairia um período depois e não imediatamente com a mudança. Dessa forma, considerando que caberia ao contribuinte provar o contrário, haveria a presunção pela legislação brasileira de que a pessoa é residente. Ademais, em que pese o teste de sujeição tributária exija mera sujeição potencial, sem necessariamente ser universal, neste caso, sob a perspectiva da legislação brasileira, o contribuinte estaria sujeito potencialmente à tributação em bases universais.

De outro lado, poder-se-ia sustentar que, no caso de pessoas físicas, não é possível cogitar a satisfação do Princípio da Residência sem que haja, de fato, uma presença física, independentemente se o contribuinte provou ou não[1602]. Em outras palavras, no caso de pessoas físicas, o teste de sujeição tributária não pode ser preenchido caso o contribuinte não tenha ficado no Brasil durante certo período.

Ainda que se entenda que o teste de sujeição tributária seja observado, esse tipo de situação seria, provavelmente, solucionado pelas regras de desempate, as quais darão preferência para o Estado de destino em razão da potencial ausência de elementos com o Estado de origem[1603].

Quanto às pessoas jurídicas, não se tem, no ordenamento jurídico-brasileiro, um tributo de saída, tampouco uma regra prevendo a extensão do status de residência. Dessa forma, a redomiciliação de pessoas jurídicas não enfrenta óbices voltados a esse tipo de operação.

Em que pese ausente regra específica voltada a pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil, destaca-se o chamado "Caso AMBEV", julgado pela CSRF[1604]. Considerando a tributação em bases universais presente no antigo art. 74 da MP n. 2.158-35/2001, discutiu-se se seria aplicável o ADT entre Brasil e Argentina (1980 e 2017)[1605] para uma controlada no exterior que, durante o ano-calendário de 2002, permaneceu residente no Uruguai até 22 de dezembro e, a partir do dia 23 até o fechamento do balanço em 31 de dezembro, tornou-se residente na Argentina.

[1602] Para a afirmação genérica de que seria inconsistente com as obrigações do ADT, cf. WEEGHEL, General Report, p. 28.
[1603] Nesse sentido, cf. *Ibid*.
[1604] Cf. BRASIL, CSRF, Acórdão n. 9101-003.650, 1ª Turma, rel. Cons. Luís Flávio Neto, redatora designada Cons. Viviane Vidal Wagner, sessão de 4 de julho de 2018 [doravante "**Caso Ambev**"].
[1605] Cf. ADT-Brasil e Argentina (1982 e 2017).

Segundo o Cons. LUÍS FLÁVIO NETO, dado que o critério temporal da referida tributação era 31 de dezembro de 2002, importaria a residência nesse dia, sendo irrelevante daí a mudança de residência ocorrida anteriormente[1606].

No entanto, nos termos do voto da Cons. VIVIANE VIDAL WAGNER, a CSRF entendeu que seria "absurda" a possibilidade de, após obter lucro em certo Estado, pudesse a pessoa mudar, no final do exercício, para outro com o qual o Brasil possui tratado, com base no argumento da data de apuração do balanço[1607]. Fosse possível, bastaria a essa pessoa repetir, anualmente, a estratégia[1608]. Dessa forma, não seria possível cogitar a aplicação do ADT entre Brasil e Argentina (1980 e 2017)[1609] para tal controlada naquele ano-calendário, até porque a celebração desse tratado partiria do pressuposto de que fossem atraídos investimentos e incentivadas a produção de riqueza em seus territórios, o que não se verificaria no caso[1610].

Ainda sobre a mudança de residência, vale discorrer sobre a chamada *inversão tributária*, a qual consiste essencialmente em alterar a residência da sociedade controladora. Nesse caso, porém, geralmente não há uma mudança de residência dessa pessoa jurídica, mas simplesmente outra pessoa jurídica do mesmo grupo torna-se a controladora. Ou seja, a inversão tributária objetiva transferir o controle dentre sociedades do mesmo grupo, o que pode envolver diversas operações societárias como fusões, incorporações ou a constituição de uma nova sociedade[1611]. Por isso, embora o termo *redomiciliação* seja, por vezes, utilizado ao se tratar de uma operação de inversão tributária[1612], ele se refere a organizar a estrutura societária, de tal sorte que pessoa diversa da atual se torne a controladora do grupo.

Sob o ponto de vista tributário, esse tipo de operação costuma ser feito para impedir ou amenizar o impacto da tributação de lucros no exterior (*e.g.*, regras CFC), especialmente

---

[1606] Cf. Caso Ambev, p. 16.
[1607] Cf. *Ibid*., p. 18.
[1608] Cf. *Ibid*., p. 18–19.
[1609] Cf. ADT-Brasil e Argentina (1982 e 2017).
[1610] Cf. BRASIL, Caso Ambev, p. 19. Para considerações sobre o momento da sujeição tributária para fins do ADT e com a posição de que inexistem restrições, cf. SEPÚLVEDA, **Residence in Tax Treaties**, p. 66.
[1611] Cf. MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e, Operações de Inversão (Inversions) ou Redomiciliação Fiscal (Reparanting) na Economia Digital, *in*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Orgs.), **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**, São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 960.
[1612] Cf., *e.g.*, *Ibid*., p. 963; PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro, Breves Comentários sobre a Inversão Tributária no Brasil, **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 6, p. 257–280, 2019, p. 259.

em casos como do Brasil que, salvo quando aplicável o crédito presumido[1613], aumenta demasiadamente a carga tributária, ainda mais se observada a posição da RFB[1614] de não se aplicar os ADTs[1615]. Apesar dos possíveis impactos tributários[1616], as operações de inversão tributária no Brasil não são objeto de nenhuma regra específica, obtendo relativo sucesso, considerando que o critério de residência doméstico brasileiro não alcançaria uma pessoa jurídica com sede no exterior, mas com local de direção fático aqui[1617].

Diante de tais considerações, constata-se que, apesar da preocupação com a mudança de residência, inexistem regras antiabuso específicas voltadas para as pessoas jurídicas, mas somente para as pessoas físicas. Por outro lado, ao enfrentar, no Caso AMBEV, a mudança de residência de controlada para fins de aplicação do ADT entre Brasil e Argentina (1980 e 2017)[1618], a CSRF afastou-o ao rechaçar a possibilidade de se conduzir de atividades em terceiro Estado para que, próximo ao critério temporal da tributação, houvesse a mudança de residência para o outro Estado Contratante.

Assim, verifica-se que limitações expressas, "interpretações teleológicas" e regras domésticas antiabuso são usualmente adotadas para enfrentar abusos de dispositivos dos ADTs. No entanto, deve-se considerar que um ADT é fruto de concessões recíprocas de poderes de tributar[1619], por meio das quais, os Estados limitam as respectivas jurisdições tributárias[1620] e determinam, inclusive, a tolerância que terão com o planejamento tributário. Daí a importância das limitações expressas como as cláusulas de LOB (e de PPT). Por sua vez, "interpretações teleológicas" (porque além do sentido possível das palavras) e regras domésticas antiabuso devem ser rechaçadas, pois violam o *pacta sunt servanda* presente no art. 26 da CVDT[1621]. Portanto, em caso de aplicação de limitações expressas, sob a perspectiva do escopo pessoal, a determinação da residência não é suficiente para que seja

---

[1613] Para os efeitos do crédito presumido, cf. GALDINO, Guilherme, Tributação Universal com efeitos Territoriais? O Crédito Presumido na Lei n. 12.973/2014, **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 6, p. 197–223, 2019.
[1614] Cf., *e.g.*, BRASIL, RFB, Solução de Consulta COSIT n. 400, de 5 de setembro de 2017, p. 400.
[1615] Cf. MONTEIRO; CASTRO, Operações de Inversão (Inversions) ou Redomiciliação Fiscal (Reparanting) na Economia Digital, p. 974.
[1616] Cf. *Ibid*., p. 974–977; PINTO, Breves Comentários sobre a Inversão Tributária no Brasil, p. 264 e ss.
[1617] Há quem proponha critérios de residencia mais amplos para lidar com essas operações, cf. AVI-YONAH, Reuven S, For Haven's Sake: Reflections on Inversion Transactions, **Tax Notes**, v. 95, n. 12, p. 1793–1799, 2002, p. 1796–1797.
[1618] Cf. ADT-Brasil e Argentina (1982 e 2017).
[1619] Cf. SCHOUERI, **Direito Tributário**, p. 118.
[1620] Cf. SCHOUERI, Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach, p. 690 e ss.
[1621] Cf. UN, Vienna Convention on the Law of Treaties (1969), p. 11.

concedido o acesso; porém, havendo acesso, ela é crucial para a aplicação das demais regras do ADT.

4.1.2 Da importância da residência para a aplicação do ADT

Ao lado do escopo material, satisfeito o preenchimento do escopo pessoal – considerando, inclusive, as limitações expressas –, é possível aplicar as regras distributivas. Embora regras que limitam os benefícios como as cláusulas de PPT possam ainda ser aplicadas ao se verificar o abuso de alguma regra alocativa, faz-se necessário discorrer apenas sobre a importância da determinação da residência para a aplicação do ADT. Afinal, um dos efeitos da determinação de *residente de um Estado Contratante* está na própria aplicação de outras regras para fins de assegurar os benefícios do ADT.

Sob a perspectiva da condição da *residência* do beneficiário dos rendimentos (ou proprietário dos bens) e da fonte pagadora, as regras distributivas podem ser divididas em três categorias[1622].

A primeira categoria de regras distributivas exige como antecedente normativo a condição de residente tanto para o beneficiário do rendimento quanto para a fonte pagadora[1623]. Sob pena de nem ser preciso aplicar o tratado ou tal regra alocativa, o beneficiário precisa ser residente de um Estado Contratante, ao passo que a fonte precisa ser residente do *outro* Estado. São exemplos dessa categoria os artigos 10 (dividendos), 11 (juros) e 16 (remuneração de diretores) das Convenções Modelo[1624-1625].

Embora todas essas regras distributivas da categoria possuam escopo geográfico bilateral por exigirem que a fonte seja proveniente do outro Estado[1626], essas características nem sempre coincidem. Afinal, há outras regras distributivas que, conquanto possuam escopo geográfico bilateral, não exigem que a fonte pagadora seja residente no outro Estado. Esses são os casos, por exemplo, dos artigos 6 (rendimentos imobiliários), 12 (royalties) e

---

[1622] Cf. FRKAL, Personal Scope of a Tax Treaty - the 2nd sentence of Art. 4(1) OECD-MC, p. 55 e ss.; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 96 e ss.

[1623] Cf. FRKAL, Personal Scope of a Tax Treaty - the 2nd sentence of Art. 4(1) OECD-MC, p. 55; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 97.

[1624] Cf., *e.g.*, OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–33, M-37 e M – 49; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 19, 21 e 27.

[1625] Cf. FRKAL, Personal Scope of a Tax Treaty - the 2nd sentence of Art. 4(1) OECD-MC, p. 55; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 97.

[1626] Sobre escopo geográfico, cf. RAAD, Five fundamental rules in applying tax treaties, p. 593–595; RAAD, Escopo Geográfico das Regras de Distribuição da Convenção Modelo da OCDE, p. 102–103.

17 (artistas e desportistas) das Convenções Modelo[1627], bem como dos artigos 12A (remunerações por serviços técnicos) e 21(3) (outros rendimentos) da CM-ONU de 2017[1628].

Já a segunda categoria de regras distributivas exige como antecedente normativo a condição de residente apenas para o beneficiário do rendimento ou proprietário dos bens[1629]. São exemplos os artigos 6 (rendimentos imobiliários), 7 (lucros das empresas), 12 (royalties), 13 (ganhos de capital), 15 (profissões dependentes), 17(1) (artistas e desportistas), 18 (pensões), 21 (outros rendimentos) e 22(1)(2)(4) (tributação do capital – bens mobiliários e imobiliários) das Convenções Modelo[1630-1631], bem como os artigos 12A (remunerações por serviços técnicos) e 14 (serviços independentes) da CM-ONU de 2017[1632].

Cabe aqui uma ressalva quanto ao art. 15(2) das Convenções Modelo, pois ele pode alocar o poder de tributar ao Estado do exercício do emprego ou ao Estado da Residência do beneficiário, a depender, dentre outros requisitos, da condição do empregador como residente do outro Estado – caso a remuneração seja paga por ele ou em seu nome[1633]. Se tal empregador for residente no Estado do exercício do emprego, então necessariamente o poder de tributar cabe a este Estado; caso não seja nele residente, daí é preciso analisar outros dois requisitos para se constatar a quem cabe o poder de tributar. Por isso, o art. 15(2) também se enquadra nesta categoria, uma vez que, embora a residência da fonte pagadora esteja no seu antecedente normativo, ela *não* é uma condição para sua aplicabilidade, mas apenas para a determinação do poder de tributar.

Por fim, a terceira categoria de regras distributivas não exige, *expressamente*, a condição de residente em seu antecedente normativo[1634]. Esses são os casos dos artigos 8 (transporte internacional marítimo e aéreo), 13(3) (ganhos de capital – empresas de

---

[1627] Cf., *e.g.*, OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–25, M–41, M-50 e M – 58; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 15, 28 e 32.

[1628] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 23 e 31.

[1629] Cf. FRKAL, Personal Scope of a Tax Treaty - the 2nd sentence of Art. 4(1) OECD-MC, p. 56; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 97.

[1630] Cf., *e.g.*, OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–25, M–27, M–41, M–43, M–47, M–50, M–52, M-57 e M – 58; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 15–16, 22, 25, 27–28 e 31–32.

[1631] Cf. FRKAL, Personal Scope of a Tax Treaty - the 2nd sentence of Art. 4(1) OECD-MC, p. 55–57; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 97.

[1632] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 23 e 26.

[1633] Para artigo sobre esse tema, cf. SCHOUERI, The Residence of the Employer in the "183-Day Clause' Article 15 of the OECD's Model Double Taxation Convention.

[1634] Cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 98.

transporte internacional marítimo e aéreo), 17(2) (artistas e desportistas – outro beneficiário), 19 (serviços governamentais), 20 (estudantes) e 22(3) empresas de transporte internacional marítimo e aéreo) das Convenções Modelo[1635-1636].

Dessa forma, verifica-se que, para a primeira e para a segunda categorias, a determinação da residência é crucial para aplicação das regras alocativas, tendo em vista o beneficiário do rendimento ou proprietário dos bens e, para a primeira, ainda é preciso determinar a residência da fonte pagadora. Por sua vez, para a terceira categoria, a ausência de menção expressa poderia levar a conclusões equivocadas no sentido de que tal condição seria irrelevante.

Diante disso, surgem as seguintes questões.

De um lado, faz-se necessário saber se a falta de exigência da residência da fonte pagadora a torna dispensável para a aplicação dos ADTs. E mesmo que ela seja prescindível, deve-se perquirir qual é a importância para a sua constatação. Esse será objeto do tópico 4.1.2.1.

De outro lado, é preciso saber se, quanto as regras da terceira categoria, a ausência de menção expressa à condição de residência do contribuinte a torna prescindível, bem como se há regras presentes nos ADTs, alocativas ou não, que não pressupõem a sua residência. Esse será objeto do tópico 4.2.1.2.

4.1.2.1 Da residência da fonte pagadora

A fonte pagadora *não* precisa necessariamente ser residente de nenhum dos Estados para que o ADT seja aplicável. Contudo, a relevância da sua residência se dá para fins de determinação da regra distributiva aplicável.

Embora as regras distributivas se subdividam, especialmente, conforme a natureza do rendimento[1637], umas são regras especiais em relação a outras em razão também do seu escopo geográfico por conta da residência da fonte pagadora. Um exemplo disso é o caso da

---

[1635] Cf., *e.g.*, OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–30, M–43, M–50, M-56 e M – 58; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 17–18, 25, 28, 30 e 32.

[1636] Em sentido parecido, cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 98; GUTMANN; AUSTRY, **Article 1 – Persons Covered**, seç. 2.1.1.

[1637] Sobre a divisão entre as regras distributivas, cf. VOGEL, Double Tax Treaties and Their Interpretation, p. 28–29; RAAD, Kees Van, Chapter 14: Tax Treaty Practice Regarding Article 21 and Related OECD and UN Model Issues, *in*: MAISTO, Guglielmo (Org.), **Current Tax Treaty Issues: 50th Anniversary of the International Tax Group**, Amsterdam: IBFD, 2020, seç. 14.2 e 14.3.

primeira categoria de regras distributivas: artigos 10 (dividendos), 11 (juros) e 16 (remuneração de diretores) das Convenções Modelo[1638]. Para que esses dispositivos sejam aplicáveis, o beneficiário precisa ser residente de um Estado, ao passo que a fonte pagadora precisa ser residente do outro Estado. Por exemplo, se o beneficiário dos juros pagos for uma pessoa residente do Estado A e a fonte pagadora for residente do Estado B, aplica-se o art. 11 do ADT entre os Estados A e B. Desse modo, em virtude de essas regras precisarem que o beneficiário seja residente de um Estado enquanto a fonte pagadora seja residente de outro Estado, caso isso não ocorra, outra regra alocativa do ADT em questão ainda poderá ser aplicável, mesmo que se trate de dividendos, juros ou de remuneração de diretores.

Para que isso fique claro, é preciso considerar dois grandes cenários quanto à fonte pagadora, a qual: (*i*) poderá ser residente do mesmo Estado que o beneficiário; ou (*ii*) poderá ser residente de um terceiro Estado.

Caso tanto o beneficiário quanto a fonte pagadora (*i*) sejam residentes no mesmo Estado, há duas possibilidades: (*i.a*) o ADT será inaplicável; ou (*i.b*) será necessário recorrer a outra regra alocativa.

Não se aplica um ADT (*i.a*) numa situação puramente doméstica. Esse é, por exemplo, o caso de uma diretora, residente só no Estado A, de uma sociedade, também domiciliada apenas no Estado A, que executa suas funções unicamente nesse Estado e recebe o pagamento oriundo dessa sociedade sem qualquer relação com atividade alhures. Nessa hipótese, não há uma situação transnacional apta a ensejar a aplicação de qualquer ADT concluído pelo Estado A: muito embora o tributo incidente preencha o escopo material (Imposto de Renda) e a contribuinte satisfaça o teste de sujeição tributária, inexistirá qualquer risco de uma bitributação. Afinal, não há qualquer estraneidade.

Por sua vez, será necessário aplicar outra regra alocativa (*i.b*) e não uma regra da primeira categoria, caso haja alguma estraneidade a permitir um risco de bitributação, mas a fonte pagadora seja residente do mesmo Estado que o beneficiário. Por exemplo, no caso em que uma pessoa jurídica preencha o teste de sujeição tributária em relação a dois Estados (A e B); mas, ao final, a sua residência, para fins do ADT entre os Estados A e B, é determinada no mesmo Estado que o da residência da fonte pagadora (*e.g.*, ambas as pessoas são consideradas residentes no Estado B). Ao fim e ao cabo, o antecedente normativo das

[1638] Cf., *e.g.*, OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–33, M-37 e M – 49; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 19, 21 e 27.

regras de primeira categoria não será constatado, pois, no bojo desse ADT, inexistirá escopo bilateral marcado pela residência do beneficiário num Estado e pela residência da fonte pagadora no outro Estado. Desse modo, as regras de primeira categoria não são aplicáveis, devendo-se recorrer a outras regras, que são gerais em relação a elas nas respectivas situações. Daí, por exemplo, o art. 7 (lucros das empresas) e o art. 21 (outros rendimentos) servirem de regra geral em relação aos arts. 10 (dividendos) e 11 (juros) – a depender da atividade do beneficiário –, e igualmente o art. 15 (profissões dependentes) quanto ao art. 16 (remuneração de diretores).

Ainda no caso de a fonte pagadora ser residente de um terceiro Estado (*ii*), o ADT também poderá ser aplicável, mas tendo seus efeitos apenas concernentes às relações entre os residentes dos respectivos Estados Contratantes[1639]. Por exemplo, imagine a hipótese em que uma pessoa jurídica preencha o teste de sujeição tributária em relação aos Estados A e B, ao passo que a fonte pagadora (*e.g.*, de dividendos ou juros) é apenas residente do Estado C. No âmbito do ADT entre os Estados A e B, a fonte pagadora será residente de um terceiro Estado, mas nem por isso tal ADT torna-se inaplicável: a regra de desempate definirá o Estado de Residência da beneficiária e, ao invés de se aplicar o art. 10 (dividendos) ou o art. 11 (juros), aplica-se o art. 7 (lucros das empresas), o qual abrange fonte localizada em terceiro Estado. Assim, nos termos desse art. 7, o poder de tributar caberá ao Estado ganhador do desempate, salvo se os dividendos ou os juros forem atribuíveis a eventual estabelecimento permanente dessa pessoa no Estado perdedor; nesse caso, caberá a este Estado o poder de tributar, devendo o Estado ganhador conceder isenção ou crédito, a depender do art. 23 (métodos para evitar a bitributação). Desse modo, verifica-se que, mesmo quanto a fontes pagadoras em terceiros Estados, o escopo pessoal dos ADTs permanece voltado às pessoas residentes de um ou de ambos os Estados[1640].

Dessa forma, constata-se que, embora as regras alocativas da primeira categoria pressuponham a residência também da fonte pagadora, esta pode ser residente de terceiro Estado ou do mesmo Estado que o beneficiário e, ainda assim, o ADT ser aplicável; porém, com base em outra regra alocativa.

No mesmo sentido, tampouco no caso das outras duas categorias de regras distributivas a *residência* da fonte pagadora num terceiro Estado afasta a sua aplicação. Há

[1639] Cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 99.
[1640] Cf. *Ibid*., p. 98–99.

aqui três situações que ainda podem tornar o ADT aplicável mesmo com a fonte pagadora num terceiro Estado.

Em primeiro lugar, para algumas regras distributivas, o importante é a fonte de produção e não propriamente a fonte pagadora. Por exemplo, o art. 6 (rendimentos imobiliários) volta-se à fonte de produção e não à fonte pagadora, pois seu escopo restringe-se ao local da propriedade imobiliária, a qual deve estar localizada no *outro Estado*. Vale a seguinte hipótese: uma pessoa física, residente apenas no Estado A, possui um imóvel no Estado B (fonte de produção), mas o aluga à pessoa residente no Estado C (fonte de pagamento). Assim, independentemente da possível aplicação de outros ADTs, aplica-se o art. 6 do ADT entre os Estados A e B, mesmo que a fonte pagadora não seja residente de nenhum desses Estados[1641].

Em segundo lugar, algumas regras distributivas possuem o escopo geográfico amplo. Por exemplo, o art. 8 (transporte internacional marítimo e aéreo) não se preocupa com a localização da fonte produtora nem com a da fonte pagadora, já que seu escopo geográfico é amplo, abrangendo lucros oriundos de transporte aéreo ou marítimo de qualquer lugar. Imagine a seguinte situação: um residente do Estado A conduz uma atividade de transporte internacional de aviões nesse Estado e nos Estados B e C. Por mais que, por exemplo, realize uma viagem entre os Estados B e C, obtendo rendimentos de passagens compradas de residentes apenas do Estado C, aplica-se o art. 8 do ADT entre os Estados A e B, caso o Estado B tente tributar parte de sua renda.

Em terceiro lugar, há regras distributivas que guardam relação peculiar com a fonte pagadora, tal como se encontra nos artigos 19 (serviços governamentais) e 20 (estudantes). Embora a residência da fonte pagadora não seja relevante para o primeiro, a qualificação da pessoa responsável pelo pagamento o é, pois precisa ser um Estado, uma subdivisão política ou uma autoridade local. Considerando ainda que tais entes são cobertos expressamente pelo art. 4(1) das Convenções Modelo, a fonte pagadora acaba sendo, em regra, residente de um dos Estados. Já no âmbito do art. 20, uma das condições para alocar o poder de tributar para o Estado onde está o estudante encontra-se na origem dos seus rendimentos, a qual deve ser proveniente de fontes fora de tal Estado; portanto, a relação com a fonte pagadora se faz de maneira negativa.

[1641] Nessa linha, cf. RAAD, Kees Van, Coherence Among the OECD Model's Distributive Rules: The "Other" State and Income from Third Countries, *in*: **Essays on Tax Treaties - A Tribute to David A. Ward**, Amsterdam: IBFD, 2013, p. 62.

Tendo isso em vista, constata-se que a fonte pagadora não precisa ser residente de nenhum dos Estados Contratantes em relação a determinado ADT. No entanto, a relevância da sua residência se dá para fins de determinação da regra distributiva aplicável.

Resta, assim, examinar se, quanto as regras da terceira categoria, a inexistência de menção expressa à condição de residência do contribuinte a torna prescindível, bem como se há regras presentes nos ADTs, alocativas ou não, que não pressupõem a sua residência.

4.1.2.2 Da não residência do contribuinte em nenhum dos Estados

Embora algumas regras distributivas não mencionem expressamente a condição de residência do contribuinte, não se entende correta a afirmação de que elas seriam uma exceção ao art. 1 das Convenções Modelo – atual art. 1(1) das Convenções Modelo de 2017[1642-1643].

No caso das regras distributivas relacionadas às empresas de transporte internacional marítimo e aéreo, a sua respectiva interpretação deve considerar o significado de *empresa de um Estado Contratante*, tal qual mencionado pelos artigos 8 (transporte internacional marítimo e aéreo), 13(3) (ganhos de capital – empresas de transporte internacional marítimo e aéreo) e 22(3) (tributação do capital – empresas de transporte internacional marítimo e aéreo). Embora essas regras distributivas refiram-se à *empresa de um Estado Contratante* em vez de *residente de um Estado Contratante*, a primeira expressão guarda estreita conexão com a última, nos termos do art. 3(1)(d) da CM-OCDE de 2017[1644], correspondente ao art. 3(1)(c) da CM-ONU de 2017[1645]. De acordo esse dispositivo que define *empresa de um Estado Contratante*, essa expressão significa uma empresa explorada por um residente de um Estado Contratante[1646]. Portanto, indiretamente, chega-se à condição de residência do contribuinte.

Por sua vez, o art. 17(2) (artistas e desportistas – outro beneficiário) assegura o poder de tributar ao Estado de exercício da atividade do artista ou desportista, mesmo se pessoa diversa receba os rendimentos. Ou seja, independentemente se outra pessoa receber os

[1642] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–7; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 7.
[1643] Cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 101.
[1644] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–10.
[1645] Cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 9.
[1646] Para a mesma análise com igual conclusão, mas considerando a versão anterior das Convenções Modelo, cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 101–102.

rendimentos relativos à performance do artista ou desportista, o Estado do exercício dessa atividade poderá tributá-los. Na prática, esse dispositivo passou a impedir o planejamento tributário de uma sociedade constituída com o objetivo de afastar a tributação pelo Estado de exercício da atividade. Afinal, antes da sua inserção na CM-OCDE de 1977, num caso como esse, a sociedade receberia o rendimento, que não era considerado relativo à performance e, dado que ela não teria um estabelecimento permanente no Estado do exercício dessa atividade, somente caberia ao seu Estado de Residência o poder de tributar[1647]. Em outras palavras, procurou-se assegurar o poder de tributar do Estado de exercício da atividade, independentemente do beneficiário do rendimento. Assim, por mais que não haja menção expressa à residência do beneficiário, é pressuposto que esse dispositivo não abrange as hipóteses em que ele seja residente de um terceiro Estado[1648]. Logo, novamente, chega-se à condição de residência do contribuinte.

Quanto ao art. 19 (serviços governamentais), não só está pressuposta a importância da residência do beneficiário nas regras de exceção, como também este só poderá gozar das vantagens do ADT se for residente de um dos Estados[1649]. Segundo os artigos 19(1)(a) e 19(2)(a), os pagamentos (*e.g.*, salários ou pensões) a uma pessoa física por um Estado Contratante, subdivisão política ou autoridade local em razão de serviços por ela prestados a tal ente, serão somente tributáveis nesse Estado. A ausência de menção à residência dessa pessoa, porém, é contraposta nas exceções a essa regra. Conforme dispõem os artigos 19(1)(b) e 19(2)(b), o outro Estado poderá tributar exclusivamente esses rendimentos se essa pessoa física for nele *residente* e nacional. Assim, a importância da residência do beneficiário é extraída indiretamente a partir das exceções. Ao mesmo tempo, há até mesmo uma questão prática: fosse a residência dispensável, não seria possível à pessoa pleitear perante seu Estado de Residência a ausência do poder de tributar em tais casos[1650].

[1647] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, para. 4 dos Comentários ao art. 17. Sobre o desenvolvimento da extensão desse dispositivo, cf. BELLAN, **Direito Tributário Internacional: Rendimentos de Pessoas Físicas nos Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação**, p. 250 e ss.

[1648] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 11.1 dos Comentários ao art. 17(2); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 11.1 dos Comentários ao art. 17(2). Problemas, porém, poderão surgir em casos triangulares, a depender do tratamento pelo Estado da Fonte, cf. BELLAN, **Direito Tributário Internacional: Rendimentos de Pessoas Físicas nos Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação**, p. 257–258.

[1649] No mesmo sentido, cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 103–104.

[1650] Cf. HATTINGH, The Role and function of Article 1 of the OECD Model, p. 551; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 104.

Já o art. 20 (estudantes) impede que um Estado tribute rendimentos de fontes externas ao seu território recebidos por estudante que for, ou tenha sido, residente de um outro Estado imediatamente antes de sua visita para fins de educação ou treinamento. Dessa forma, verifica-se que, embora não haja uma exigência expressa que o estudante seja residente do Estado onde está localizado, ele tem que ter sido, ao menos, residente do outro Estado imediatamente antes de sua chegada. Por mais que haja autores que enxerguem aqui uma exceção ao art. 1[1651], a aplicação do art. 20 pressupõe que o estudante esteja sujeito à tributação universal pelo Estado onde está localizado, pois a proibição restringe-se aos rendimentos oriundos de fontes externas[1652]. Desse modo, considerando que os países só sujeitam à tributação em bases universais se respeitado o Princípio da Residência[1653], somente faz sentido a aplicação do art. 20 na hipótese em que o estudante seja tratado como residente, consoante a lei doméstica do Estado onde está localizado, o que necessariamente leva ao preenchimento do teste de sujeição tributária[1654].

Essas regras distributivas que fazem parte da terceira categoria, portanto, pressupõem a residência do contribuinte, muito embora não seja ela mencionada expressamente.

Contudo, existem dispositivos nos ADTs que constituem exceções ao art. 1 das Convenções Modelo – atual art. 1(1) das Convenções Modelo de 2017[1655]. Afinal, de fato, não dependem da determinação da residência do contribuinte. São eles: o art. 10(5) (tributação extraterritorial de dividendos), art. 24(1) (não discriminação), art. 25 (procedimento amigável) e art. 26 (troca de informações)[1656].

No caso do art. 10(5) (tributação extraterritorial de dividendos), seu principal escopo[1657] se dá em virtude da possível tributação sobre os dividendos relativos aos lucros da exploração, no país, de uma sociedade residente no outro Estado, mas pagos a sócios de terceiros Estados[1658]. Ou seja, volta-se à situação, por exemplo, em que se tributam os

---

[1651] Cf., *e.g.*, BELLAN, **Direito Tributário Internacional: Rendimentos de Pessoas Físicas nos Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação**, p. 386–387.
[1652] Cf. HATTINGH, The Role and function of Article 1 of the OECD Model, p. 552; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 103.
[1653] Cf., *e.g.*, SCHOUERI, Princípios no Direito Tributário Internacional, p. 338.
[1654] No mesmo sentido, cf. HATTINGH, The Role and function of Article 1 of the OECD Model, p. 552; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 103.
[1655] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–7; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 7.
[1656] Em sentido semelhante, cf. FRKAL, Personal Scope of a Tax Treaty - the 2nd sentence of Art. 4(1) OECD-MC, p. 61; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 106.
[1657] Cf. MADEIRA, Eduardo Arruda; NEVES, Tiago Cassiano, Exploring the Boundaries of the Application of Article 10(5) of the OECD Model, **Intertax**, v. 35, n. 8/9, p. 473–483, 2007, p. 473.
[1658] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 33 e 34 dos Comentários ao art. 10(5).

dividendos de filial de sociedade estrangeira por terem origem em receitas no território do país. Por exemplo: uma filial estabelecida no Estado A, relativa à matriz em Estado B, precisa reter na fonte os dividendos pagos por esta na proporção das receitas vinculadas a ela. Dado que sócios residentes em terceiros Estados podem ser beneficiários, adota-se o art. 10(5) para impedir essa chamada tributação extraterritorial de dividendos; restringe-se, portanto, a tributação do Estado da Fonte (filial); e beneficia-se, assim, o sócio situado em terceiro Estado, o qual poderá invocar esse dispositivo para se proteger[1659], mesmo não preenchendo 1 das Convenções Modelo – atual art. 1(1) das Convenções Modelo de 2017[1660].

Por sua vez, o art. 24(1) estabelece uma vedação à discriminação, mas não em relação aos residentes e, sim, quanto aos nacionais. Ou seja: independentemente da caracterização como residente, uma pessoa não poderá ser submetida a tratamento tributário menos favorável nas mesmas circunstâncias[1661]. Vale ressaltar a importância da expressão *nas mesmas circunstâncias*, pois é preciso que o discrímen seja baseado na *nacionalidade* e não na *residência* – que é considerado um critério válido para tanto[1662]. Isso é importante, por exemplo, para as pessoas jurídicas, cuja nacionalidade é determinada, nos termos das Convenções Modelo, pelo local de constituição[1663]. Dado que existem países que adotam esse critério para sujeitar a pessoa à tributação, então qualquer discrímen com base nele, embora coincidente com a nacionalidade dos ADTs, implicará, na realidade, uma distinção entre *residentes* e *não residentes*, o que é aceitável[1664]. De qualquer forma, o importante aqui é demonstrar que o benefício concedido por esse dispositivo não depende de a pessoa ser residente de um dos Estados Contratantes, muito embora ela possa ter relevância na sua aplicabilidade.

[1659] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 695; MADEIRA; NEVES, Exploring the Boundaries of the Application of Article 10(5) of the OECD Model, p. 474–475; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 110–111.

[1660] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–7; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 7.

[1661] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 5, 6, 7 e 15 dos Comentários ao art. 24(1); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 2 dos Comentários ao art. 24.

[1662] Cf. SANTOS, A Cláusula de Não Discriminação nos Acordos de Bitributação, p. 239.

[1663] Cf. art. 3(1)(g)(ii) das Convenções Modelo. Cf., *e.g.*, OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–10.

[1664] Cf. *Ibid*., para. 17 dos Comentários ao art. 24(1); UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 2 dos Comentários ao art. 24.

Quanto ao art. 25 (procedimento amigável), conforme já exposto no tópico 3.2.2.1, *supra*, embora, na CM-OCDE de 1963[1665], esse dispositivo falasse em *residente* de um Estado Contratante, a partir da CM-OCDE de 1977, passou-se a fazer referência à *pessoa*[1666], com menção expressa à possibilidade de também os nacionais serem abrangidos em caso de violação ao art. 24(1) (não discriminação dos nacionais). Ademais, ressalta-se aqui, novamente, a possibilidade de o contribuinte apresentar seu caso, inclusive, acerca dos termos *residente* ou *pessoa*, sob pena de sequer ser possível buscar uma solução sob a perspectiva do escopo pessoal do ADT[1667]. Logo, tampouco o art. 25 (procedimento amigável) depende da determinação da residência para ser aplicável.

De maneira semelhante a esse dispositivo, o art. 26 (troca de informações), nos termos da CM-OCDE de 1963[1668], era lacunoso se restringiria a residente de, ao menos, um Estado Contratante. Considerando o art. 1 dessa CM-OCDE, pressupor-se-ia que só se aplicaria a residentes. Para afastar esse entendimento, com a CM-OCDE de 1977, deixou-se claro que não haveria qualquer restrição quanto ao art. 1[1669]. Até por isso tampouco faz sentido cogitar, por exemplo, que a impossibilidade de acesso de um duplo residente por conta da (não aplicação da) regra de desempate composta pelo procedimento amigável afastaria a aplicação do art. 26 em relação a essa pessoa. Ora, dado que o art. 26 não está restrito a quem sequer seja residente de um dos Estados, poderá ser aplicado para quem é residente de ambos, mas cujo acesso foi impossibilitado quanto às regras alocativas e o art. 23 (métodos para evitar a bitributação). Aliás, destaca-se que, no ADT entre Brasil e México (2003)[1670], a regra de desempate composta pelo procedimento amigável expressamente dispõe que, na ausência de acordo, permanecerá aplicável o art. 26, que cuida de troca de informações.

Tendo isso em vista, constata-se que as regras distributivas da terceira categoria – *i.e.*, que não mencionam expressamente o status de residente do contribuinte –, na verdade,

---

[1665] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 56.
[1666] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, p. 42. No mesmo sentido seguiu a CM-ONU, cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 40.
[1667] Em sentido parecido, cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 1353; GOVIND, Chapter 10: Personal Scope of the Mutual Agreement Procedure and Arbitration Provisions, and the Mutual Assistance Provisions, seç. 10.2.2.1.
[1668] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 56.
[1669] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, p. 42. No mesmo sentido seguiu a CM-ONU, cf. UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, p. 41. Sobre essa evolução, cf. PEREIRA, Roberto Codorniz Leite, **Cooperação Fiscal Internacional e Troca de Informações**, São Paulo: IBDT, 2020, p. 275, 322 e 327.
[1670] Cf. BRASIL, ADT-Brasil e México (2003).

pressupõem a residência. Assim, não são exceções ao art. 1 das Convenções Modelo – atual art. 1(1) das Convenções Modelo de 2017[1671]. Por outro lado, há dispositivos nos ADTs que não dependem da determinação da residência do contribuinte, seja porque tutelam sócios de terceiros Estados relativamente a tributação de um dos Estados, seja porque admitem meros nacionais ou pessoas que têm dúvidas sobre a aplicação do ADT no seu caso.

Apresentados os efeitos da determinação da residência em relação a regras do mesmo ADT, pode-se adentrar os seus efeitos em relação à legislação doméstica.

4.2 DOS EFEITOS EM RELAÇÃO À LEGISLAÇÃO DOMÉSTICA

Ao aplicar a regra de desempate de um ADT, não costuma surgir nenhuma peculiaridade sob o ponto de vista do Estado ganhador. Afinal, a pessoa é considerada como residente consoante a sua legislação doméstica e mantém-se residente para fins de aplicação do ADT.

No entanto, sob a perspectiva do Estado perdedor, pode-se indagar se, sob o ponto de vista doméstico, a pessoa em questão deixará de ser sua residente. Essa dúvida, aliás, é imediata, na medida em que a pessoa foi considerada, para fins do ADT, residente noutro Estado. Essa questão ainda possui efeitos práticos importantes: dado que os países sujeitam residentes e não residentes a distintos regimes jurídicos, o próprio regime tributário a que está sujeita pode alterar. Esse será o objeto do tópico 4.2.1.

Independentemente da manutenção ou alteração do status de *residente*, fato é que as legislações domésticas do Estado ganhador e do Estado perdedor serão limitadas, nos termos do ADT. Contudo, tendo em vista, especialmente, as regras alocativas de escopo bilateral que exigem a residência da fonte pagadora no outro Estado que o da Residência, a situação do duplo residente traz peculiaridades na aplicação do ADT, pois, a todo momento, serão tencionadas as relações entre as regras gerais/residuais e as regras especiais, conforme exposto no tópico 4.1.2.1, *supra*. Por isso, serão tecidas breves considerações, com enfoque na perspectiva do Brasil, de que maneira se dá a limitação da tributação sobre o duplo residente, tendo em mente a aplicação do próprio ADT. Esse será o objeto do tópico 4.2.2.

[1671] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–7; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 7.

4.2.1 Do status de residente após a aplicação da regra de desempate: a perspectiva da legislação doméstica do Estado perdedor

Após a perda pela regra de desempate, geralmente a pessoa não perde seu status de residente sob o ponto de vista da legislação doméstica do Estado perdedor (4.2.1.1). No entanto, há legislações domésticas que dispõem expressamente essa perda como um dos efeitos da aplicação da regra de desempate (4.2.1.2).

4.2.1.1 Da manutenção do status de residente: a regra

Mesmo após a aplicação da regra de desempate de um ADT, resolvendo a dupla residência em favor do Estado ganhador, o duplo residente continuará, em regra, sendo considerado *residente* para fins da legislação doméstica do Estado perdedor.

Para que isso fique claro, vale o cotejo entre o funcionamento do Direito Internacional Privado e o Direito Tributário Internacional.

De um lado, no âmbito do Direito Internacional Privado, define-se, dentre dois ou mais sistemas distintos, qual será o sistema aplicado, de sorte a solucionar o conflito de leis, incompatíveis, que regem as relações humanas[1672]. A esse respeito, explica JACOB DOLINGER que não há propriamente uma "colisão ou choque entre normas legais" de distintos ordenamentos, pois cada um possui seu campo de aplicação; porém, diante de uma situação que possui elementos de conexão com mais de um ordenamento, será preciso decidir qual é o sistema que regerá o caso[1673]. Por exemplo, problemas referentes à constituição, funcionamento e extinção de certa pessoa jurídica serão dirimidos por um só sistema, que, segundo o art. 11 da LINDB, é o do local de sua constituição[1674], muito embora essa pessoa jurídica possa ter conexões com outros sistemas como ser controlada por uma pessoa em lugar diverso[1675]. Dessa forma, o Direito Internacional Privado caracteriza-se por solucionar um concurso de normas de maneira alternativa exclusiva, pois somente uma delas pode ser aplicada, sob pena de ocorrerem consequências jurídicas diversas[1676].

[1672] Cf. DOLINGER, Jacob, **Direito Internacional Privado: Parte Geral**, 10. ed. Rio de Janeiro: GEN/Editora Forense, 2011, p. 19; MAZZUOLI, **Curso de Direito Internacional Privado**, p. 37.
[1673] Cf. DOLINGER, **Direito Internacional Privado: Parte Geral**, p. 22–23. No mesmo sentido, cf. MAZZUOLI, **Curso de Direito Internacional Privado**, p. 50–51.
[1674] Existem países que se valem de outras conexões, cf. BROOD, Dual residence of companies, p. 23.
[1675] Cf. MAZZUOLI, **Curso de Direito Internacional Privado**, p. 378–379.
[1676] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 32.

De outro lado, no bojo do Direito Tributário Internacional, cuida-se essencialmente de impedir ou mitigar o concurso de normas (leia-se: a potencial sobreposição de pretensões tributárias). Por maiores que sejam as divergências sobre as bitributações visadas[1677], ao menos até certo ponto, as medidas unilaterais ou bilaterais para evitá-las pressupõem um concurso de normas, ainda que aparente[1678]. Contudo, diante da potencial bitributação, a solução pode ser: a aplicação de só uma das normas como se dá, por exemplo, na alocação exclusiva do poder de tributar a um Estado (*e.g.*, art. 19(1)(a) das Convenções Modelo); a aplicação de ambas as normas, mas mitigando apenas uma delas tal como ocorre nas medidas unilaterais em geral, bem como na alocação não exclusiva sem limitação ao poder de tributar do Estado da Fonte pelos ADTs (*e.g.*, art. 6(1) das Convenções Modelo); ou ainda a aplicação de ambas as normas com a mitigação das duas normas, conforme se passa com a alocação não exclusiva com limitação ao poder de tributar do Estado da Fonte (*e.g.*, art. 10(2) das Convenções Modelo). Desse modo, na qualidade de uma medida para evitar a bitributação, os ADTs configuram uma limitação bilateral do poder de tributar mediante concessões recíprocas, que reconhecem a possibilidade de dois Estados exercerem, ao mesmo tempo, as respectivas pretensões tributárias, mas, para dirimir a bitributação, restringem o âmbito de incidência das respectivas leis[1679], o que se dá pela mitigação ou eliminação do concurso de normas[1680].

Esse cotejo entre o Direito Internacional Privado e o Direito Tributário Internacional explica o funcionamento das regras alocativas e das regras para eliminar a bitributação, presentes no art. 23 (métodos para evitar a bitributação) das Convenções Modelo. Em face de um concurso de normas, enquanto o Direito Internacional Privado exige a escolha de só uma norma a ser aplicada, o Direito Tributário Internacional mitiga ou impede esse concurso. Essa conclusão é verdadeira quando se trata das medidas unilaterais ou das regras alocativas somadas com as regras para eliminar a bitributação presentes nos ADTs. Contudo, em relação às regras de residência, *i.e.*, que somente atribuam sujeição tributária em virtude de uma conexão pessoal, o concurso de normas é *inteiramente* reconhecido pelos ADTs, não havendo qualquer atenuação ou escolha/eliminação.

[1677] Para críticas, por exemplo, sobre a distinção entre bitributação jurídica e econômica para fins de aplicação dos ADTs, cf. SANTOS, **A Dupla Tributação Econômica da Renda e os Acordos de Bitributação**.
[1678] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 30–33.
[1679] Cf. VOGEL, Double Tax Treaties and Their Interpretation, p. 22; RAAD, Dual Residence, p. 242; SCHOUERI, Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação, p. 40–41; XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 14; ROTHMANN, Gerd Willi, **Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação**, São Paulo: IBDT, 2019, p. 49.
[1680] Cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 30–33.

Os ADTs são aplicáveis independentemente de haver um concurso de normas domésticas de residência que satisfaçam o teste de sujeição tributária. Caso inexista um concurso desse tipo, a etapa da residência é satisfeita e passam-se a aplicar as demais regras. No entanto, havendo um concurso de normas domésticas de residência que satisfaçam o teste de sujeição tributária em relação à mesma pessoa, então aplica-se a regra de desempate, a qual não exige a escolha de só uma dessas regras, tampouco representa uma atenuação. Na verdade, a regra de desempate aplica-se independentemente das regras domésticas de residência, pois não há uma exclusão da residência num país[1681]. Ou seja: aceita-se a cumulação de normas de residências, e, diante delas, determina-se a residência *apenas para fins de aplicação (das regras alocativas) do ADT*[1682], *i.e.*, sem se imiscuir no tratamento doméstico de residente tanto do Estado ganhador quanto do Estado perdedor[1683]. Em outras palavras: não se altera a caracterização de *residente* para fins domésticos, pois não há qualquer impacto na conexão pessoal que vincula o Estado e a pessoa. Por isso, uma pessoa residente no Estado perdedor não passa a se sujeitar à tributação de residentes no exterior só porque a aplicação da regra de desempate favoreceu outro Estado[1684].

À luz dessas considerações, a dupla residência não importa um conflito de normas[1685], já que, diferentemente do Direito Internacional Privado, em que se teria que escolher uma delas, no Direito Tributário Internacional, ambas as normas são inteiramente aplicáveis e, no caso de haver um ADT entre os respectivos Estados, haverá (ou poderá haver, a depender da regra de desempate) uma definição de um só Estado como de Residência, mas somente para fins de aplicação (das regras alocativas) do tratado. Portanto, a regra de desempate não serve para escolher uma norma aplicável como no Direito

---

[1681] Embora tenham reconhecido a possibilidade de cumulação, em abstrato, estas decisões mencionam que "*o fato de ser residente em Portugal, Espanha ou qualquer outro país, não exclui necessariamente a residência no Brasil*". Cf. CARF, Acórdão n. 2201-004.451, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, rel. Cons. Marcelo Milton da Silva Risso, redatora designada Cons. Dione Jesabel Wasilewski, sessão de 04 de abril de 2018, p. 14; CARF, Acórdão n. 2201-004.452, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, rel. Cons. Marcelo Milton da Silva Risso, redatora designada Cons. Dione Jesabel Wasilewski, sessão de 04 de abril de 2018, p. 14.

[1682] Cf. LANG, **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**, seç. 6.2.

[1683] Cf. HASLEHNER, Werner, Luxembourg: The Effect of a Tax Treaty Tie-breaker for Dual Residents, *in*: LANG, Michael *et al* (Orgs.), **Tax Treaty Case Law around the Globe 2015**, Amsterdam: IBFD, 2016, seç. IV.

[1684] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 260; HASLEHNER, Luxembourg: The Effect of a Tax Treaty Tie-breaker for Dual Residents, seç. IV; LANG, **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**, seç. 6.2.

[1685] Por vezes se encontra uma menção a um *conflito*, cf., *e.g.*, OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 2, 5, 6, 7, 10, 11, 12 dos Comentários ao art. 4; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 2 dos Comentários ao art. 4. Também parte da doutrina fala em *conflito*, cf., *e.g.*, HOLMES, **International Tax Policy and Double Tax Treaties - An Introduction to Principles and Application**, seç. 2.3; SAW, Chapter 2: How Double Taxation Arises - The Role of Domestic Tax Systems, seç. 2.2.2.

Internacional Privado, pois ainda continuará sendo aplicável a norma de atribuição de residência do Estado perdedor; porém, as regras alocativas, juntamente com as regras para eliminar a bitributação, presentes no ADT, poderão limitar total ou parcialmente o poder de tributar desse Estado perdedor.

Embora seja esse o padrão, a própria legislação doméstica ou decisões judiciais de alguns países preveem a modificação do status de residente caso a pessoa se torne residente de outro Estado em virtude da aplicação da regra de desempate no âmbito de um ADT. É disso que se passa a tratar.

4.2.1.2 Da perda do status de residente: a exceção

Há países que até adotam regras domésticas dispondo expressamente que se o Estado em questão for perdedor num desempate em relação a certa pessoa, então essa pessoa não será mais considerada ali residente. Nesse sentido, por exemplo, a seção 18 do *Corporation Tax Act* do Reino Unido[1686] e a seção 250(5) do *Income Tax Act* do Canadá[1687] passam a tratar a pessoa como não residente caso o respectivo Estado tenha perdido no desempate[1688] – o que, aliás, é recomendado pelo relatório final da Ação 2 do Projeto BEPS[1689].

Encontram-se ainda decisões judiciais que enxergam um impacto no status de residente tal como previsto pela legislação doméstica[1690]. A esse respeito, vale abordar o Caso n. 32.233[1691], decidido, em 27 de agosto de 1997, pelo Supremo Tribunal dos Países Baixos (*Hoge Raad der Nederlanden*). À época, a legislação doméstica dos Países Baixos estabelecia que: se determinada pessoa jurídica fosse constituída sob a legislação dos Países Baixos, então preencheria o critério de residência desse Estado, o que ensejaria a tributação

[1686] REINO UNIDO, Corporation Tax Act 2009, seç. 18.
[1687] CANADÁ, Income Tax Act, seç. 250(5).
[1688] Cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 225; COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.2.2.1 e 4.2.3; AULT; ARNOLD, **Comparative Income Taxation: A Structural Analysis**, p. 356; SANGHAVI, The Proposed Tiebreaker Rule in OECD/G20 BEPS Action 6: A Critical Examination of the Possible Motives and Means, and a Potential Alternative, p. 522, nota 26; OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 2.2.7.2.3.
[1689] Cf. OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, p. 137–138.
[1690] Há duas decisões da Finlândia nesse sentido, mas, nelas, aparentemente existe uma lógica da tributação (regime de grupos e crédito) para considerar o impacto da aplicação da regra de desempate, cf. FINLÂNDIA, Korkein Hallinto-oikeus, Caso KHO:2003:33, 17 de junho de 2003 (Summary), Tax Treaty Case Law IBFD; FINLÂNDIA, Korkein Hallinto-oikeus, Caso KHO:2003:34, 17 de junho de 2003 (Summary), Tax Treaty Case Law IBFD. Uma decisão do Tribunal Administrativo de Luxemburgo foi na mesma linha quanto a pessoa física, cf. LUXEMBOURG, Cour Administrative, Case n. 12.521, 6 mars 2001, Tax Treaty Case Law IBFD.
[1691] Cf. PAÍSES BAIXOS, Hoge Raad, Case n. 32.333, BNB 1998/50, 27 August 1997 (Summary), Tax Treaty Case Law IBFD.

em bases universais[1692]. Assim, embora tendo sido constituída nos Países Baixos, determinada pessoa jurídica transferiu sua direção efetiva para a Bélgica e passou a não realizar qualquer atividade nos Países Baixos.

Em face disso, as autoridades tributárias determinaram a imposição de uma espécie de "tributo de saída" (*exit tax*), o qual – conforme visto no tópico 4.1.1.3.2, *supra* – pressupõe a mudança de residência. Ao julgar o caso, o Supremo Tribunal disse que, em virtude da aplicação da regra de desempate do ADT entre Países Baixos e Bélgica (1970)[1693], a pessoa se tornaria residente na Bélgica para fins do tratado e, ao mesmo tempo, não teria um estabelecimento permanente nem qualquer fonte de rendimento nos Países Baixos. Com base nisso, a Corte acatou a possibilidade de incidência do tributo de saída. Portanto, conforme explica STEPHAN DAMEN, essa decisão entendeu, ao fim e ao cabo, que o conceito doméstico de residência foi afetado pela aplicação da regra de desempate do tratado[1694].

Entretanto, sem previsão expressa, não parece adequado o raciocínio de que o conceito doméstico de residência seja impactado em razão do efeito de uma regra de desempate de um ADT, uma vez que esta não lida com as consequências de uma dupla residência para fins domésticos[1695]. No caso, a norma de residência doméstica possuía a seguinte estrutura: *se* a pessoa fosse constituída consoante o direito doméstico (antecedente normativo), *então* seria considerada como residente lá e sujeita à tributação como tal (consequente normativo).

Contudo, seguindo o raciocínio do referido Caso n. 32.233, aplicar-se-ia uma lógica inversa: por não ser mais sujeita à tributação da forma que a legislação doméstica pressuporia, *então* não deveria ser mais considerada residente. Essa linha confunde antecedente com consequente, causa com consequência. Afinal, em nenhum momento, essa lógica do Caso n. 32.233 explica por que o local de constituição não satisfaria mais o antecedente normativo da regra doméstica de residência. Fica evidente, assim, que a

---

[1692] Aparentemente, ainda é assim, cf., *e.g.*, BERG; GULIK, The Mutual Agreement Tiebreaker - OECD and Dutch Perspectives, p. 418.

[1693] Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement du Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à régler certaines autres questions en matière fiscale, et du Protocole (19 octobre 1970).

[1694] Cf. DAMEN, Stephan, Netherlands Supreme Court Rules on the Residence of Dual Resident Companies under Tax Treaties with Third Countries, **Bulletin for International Taxation**, v. 55, n. 7, p. 290–292, 2001, p. 292, nota 19. No mesmo sentido e ainda citando outros casos semelhantes, cf. DE BOER, Reinout, Chapter 18: Netherlands, *in*: MAISTO, Guglielmo (Org.), **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**, Amsterdam: IBFD, 2009, seç. 18.4.3.1.

[1695] Cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.2.2.1; SANGHAVI, Tax Treaty Entitlement Issues Concerning Dual Residents, p. 605.

aplicação da regra de desempate não afeta a conexão pessoal em virtude da qual se estabelece a sujeição tributária. Por isso, não faria sentido cogitar uma incidência que partisse justamente de uma mudança da residência.

Nesse sentido, destaca-se a posição da Suécia que, após uma decisão do Supremo Tribunal Administrativo (*Regeringsrätten*) em linha com o Caso n. 32.233 acima, editou uma lei prevendo a manutenção do status doméstico de residente mesmo com a aplicação da regra de desempate de um acordo[1696]. No chamado "Caso LAGERMAN"[1697], o referido Tribunal decidiu que Pehr Lagerman perderia seu status doméstico de residente da Suécia, com a aplicação da regra de desempate do ADT entre Suécia e Quênia (1973)[1698] em favor do último, o que lhe permitiria gozar da isenção doméstica de juros pagos a não residentes, ainda que a Suécia tivesse o poder de tributar, limitadamente, esse rendimento e o fizesse em relação a residentes. Dada a repercussão negativa dessa decisão, acabou sentido editada a Lei n. 1996:161 – conhecida como *Lex Lagerman* –, que determinou a manutenção do status doméstico de residente após a aplicação de uma regra de desempate em sentido contrário[1699].

Por sua vez, no âmbito da legislação brasileira, não há qualquer disposição prevendo que a pessoa não será mais considerada residente no País se, no bojo de um ADT, for considerada residente de outro Estado. Essa afirmação tem impactos práticos relevantes na aplicação da legislação doméstica brasileira. Por exemplo, se uma pessoa jurídica domiciliada no Brasil receber dividendos decorrentes de participações de portfolio em sociedades no exterior, esses dividendos poderão ser tributados[1700]. Contudo, são isentos os dividendos pagos por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido, arbitrado[1701] ou optantes do Simples Nacional, dentre as quais se encontram as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil[1702]. Assim, é relevante saber que o status de residência dessa pessoa não muda tanto para sua própria tributação quanto para a tributação de pessoas que recebam seus dividendos.

[1696] Cf. STÅHL, Kristina, Sweden: New Act on the Effects of Tax Treaty Provisions on Domestic Law, **Intertax**, v. 24, n. 11, p. 434–435, 1996.
[1697] Cf. SUÉCIA, Regeringsrätten (Supremo Tribunal Administrativo), Case n. 69, RÅ 1995, 22 November 1996 (Summary) Tax Treaty Case Law IBFD.
[1698] Cf. art. 3(2) do Convention between the Government of the Republic of Kenya and the Government of the Kingdom of Sweden for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital (28 June 1973), Treaties IBFD.
[1699] Cf. STÅHL, Sweden: New Act on the Effects of Tax Treaty Provisions on Domestic Law.
[1700] Cf. art. 11 do Decreto-lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 415 do RIR/2018.
[1701] Cf. art. 10 da Lei 9.249/1995.
[1702] Cf. art. 14 da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.

Ainda a esse respeito, ressalta-se que também vale para as pessoas físicas a afirmação da inexistência de previsão que altere o status de residente em caso de aplicação da regra de desempate de um ADT. No caso do inciso I do art. 27 da Lei n. 12.249/2010, já referido no tópico 4.1.1.3.2, *supra*, condiciona-se a perda do status de residente no Brasil à comprovação de ser residente em país com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado. Diante disso, poder-se-ia argumentar que esse dispositivo, ao menos para algumas situações, não admitiria a cumulação da residência, pois veria a residência em outro país como perda do status de residente no Brasil. Contudo, uma afirmação como essa estaria incorreta, uma vez que a comprovação da residência alhures se dá apenas para o efeito de se admitir a transferência do domicílio fiscal no Brasil. Se a pessoa quiser permanecer com a residência no Brasil e alhures, não há problema algum. Entretanto, se ela quiser deixar de ser residente no Brasil, uma das vias está em provar que se tornou residente alhures. Dessa forma, tal dispositivo apenas exige, para que se verifique a saída definitiva, como requisito (alternativo) a comprovação de residência noutro local[1703]. E isso se dá sem a aplicação de qualquer regra de desempate.

Tendo isso em vista, constata-se que, salvo disposição em contrário (*e.g.*, Canadá e Reino Unido), a aplicação da regra de desempate não modifica o status de residente da pessoa no Estado perdedor, pois ela continuará sendo sujeita à tributação em virtude da conexão pessoal.

Se assim o é, então, no Estado perdedor, a pessoa continuará sujeita à tributação como residente, mas deverão ser observadas as limitações do ADT.

4.2.2 Da limitação da tributação de pessoas jurídicas duplo residentes

No que diz respeito ao poder de tributar desse Estado, ele é limitado consoante a Máscara de VOGEL, segundo a qual os ADTs operam como uma máscara, colocada sobre o direito doméstico, cobrindo certas partes, mas deixando outras visíveis: enquanto o que foi sobreposto por ela significa que o Estado não possui o poder de tributar, as partes expostas revelam o que o Estado poderá alcançar[1704]. Os ADTs operam, assim, independentemente de a legislação doméstica desse Estado querer ou não tributar. Portanto, seja o Estado

[1703] Cf. SCHOUERI, Residência Fiscal da Pessoa Física, p. 171.
[1704] Cf. VOGEL, Double Tax Treaties and Their Interpretation, p. 14. Sobre esse assunto, cf. SCHOUERI, Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach, p. 693; SCHOUERI, **Direito Tributário**, p. 126–127.

ganhador, seja o Estado perdedor, ele exercerá seu poder de tributar sobre seu residente, contanto que, além da previsão dessa tributação consoante a sua legislação doméstica, ele tenha o aval do respectivo ADT.

Contudo, conforme exposto no tópico 4.1.2.1, *supra*, há regras alocativas de escopo bilateral que exigem a residência da fonte pagadora em Estado distinto do da Residência, sob pena de o ADT não ser aplicável ou de ser necessário aplicar outra regra alocativa. Por conta disso, a situação do duplo residente traz peculiaridades na aplicação do ADT, pois, a todo momento, serão tencionadas as relações entre as regras gerais/residuais e as regras especiais. Em razão disso, serão discutidos exemplos levando em conta a legislação doméstica brasileira atual partindo de dois grandes cenários: (4.2.2.1) a pessoa jurídica duplo residente é beneficiária de rendimentos; e (4.2.2.2) a pessoa jurídica duplo residente é fonte pagadora de rendimentos.

Para facilitar a exposição, considere que, em todos os exemplos: a pessoa jurídica "PESSOA JURÍDICA" é domiciliada no Brasil e no Estado "A" com o qual haja ADT. Independentemente de quem seja o Estado perdedor, poderá haver ou não um estabelecimento permanente "EP" da PESSOA JURÍDICA nele, sendo que o rendimento poderá ou não ser a ele atribuível, nos termos do art. 7 (lucros das empresas). E, nas situações em que receber rendimentos de um terceiro Estado ("Estado T"), inexistirá um ADT entre Brasil e o Estado T *ou* entre o Estado A e o Estado T, tampouco se tratará de pessoa ligada.

4.2.2.1 Do duplo residente como beneficiário de rendimentos

A pessoa jurídica duplo residente poderá ser beneficiária de rendimentos provenientes de fonte pagadora residente: (*i*) do Estado ganhador; (*ii*) do Estado perdedor; ou (*iii*) de terceiro Estado.

No caso de receber juros decorrentes de aplicação financeira (*e.g.*, Certificado de Depósito Bancário – CDB) num Banco residente do (*i*) Estado ganhador (Brasil), chega-se à seguinte situação:

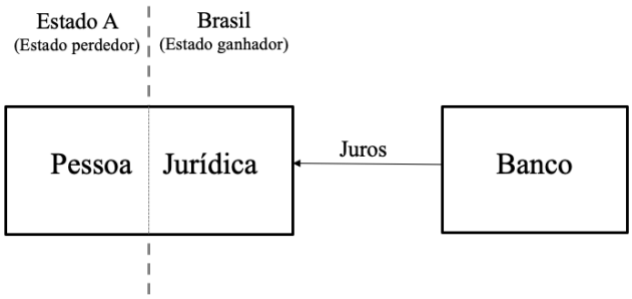

Figura 7 – Exemplo de duplo residente beneficiário – Brasil como Estado ganhador

Nesse caso, o art. 11 (juros) não se aplica, uma vez que não é satisfeito seu escopo geográfico bilateral[1705]. Como a PESSOA JURÍDICA foi considerada residente do mesmo Estado de onde provém os juros pagos (Brasil), é preciso aplicar o art. 7 (lucros das empresas) ou o art. 21 (outros rendimentos), o que vai depender da atividade conduzida pelo beneficiário – *i.e.*, se é um lucro decorrente da atividade empresarial (art. 7) ou não (art. 21)[1706].

Em ambas as situações, nos termos da CM-OCDE, caberá ao Estado da Residência (Brasil) tributar, salvo se a PESSOA JURÍDICA tiver um EP no Estado A e os juros forem atribuíveis a ele. Nesta hipótese, o Estado A terá poder de tributar, nos termos do art. 7 – inclusive se forem *outros rendimentos* como resultado do art. 21(2) – restando ao Brasil seguir os ditames do art. 23 (métodos para evitar a bitributação)[1707]. Não faria sentido daí ao Banco reter na fonte[1708], pois ao Estado brasileiro caberia, quando muito, uma tributação residual se fosse previsto o método do crédito pelo referido art. 23.

Por outro lado, no caso de receber juros decorrentes de aplicação financeira num Banco residente do (*ii*) Estado perdedor (Brasil), chega-se à seguinte situação:

[1705] Veja o exemplo "(*i.b*)" do tópico 4.1.2.1, *supra*. Para uma situação dessa, mas de dividendos, cf. RAAD, Dual Residence, p. 244.
[1706] Cf. FETT, **The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations**, seç. 10.4.2.1.
[1707] Cf. *Ibid*., seç. 10.4.3.1.
[1708] Cf. art. 1º da Lei n. 11.033, de 21 de dezembro de 2004 e art. 76 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

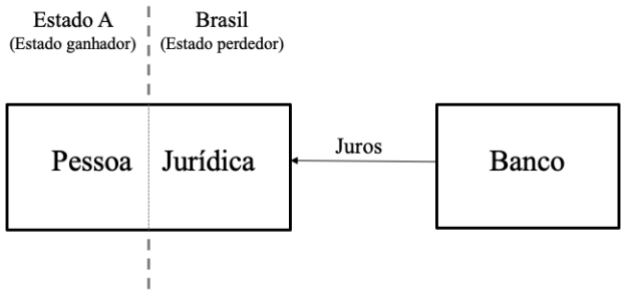

Figura 8 – Exemplo de duplo residente beneficiário – Brasil como Estado perdedor

Nesse caso, a princípio, o art. 11 (juros) se aplica, já que é preenchido seu escopo geográfico bilateral: a PESSOA JURÍDICA foi considerada residente de um país (Estado A) distinto de onde provém os juros pagos (Brasil)[1709]. Desse modo, o Brasil poderá tributar, mas observando a limitação presente no art. 11(2) (juros) que, por exemplo, no dispositivo equivalente do ADT com o Japão (1967 e 1976) é de 12.5%[1710], o que reduziria a tributação ordinária brasileira na fonte[1711]. No entanto, na hipótese de existir um EP da PESSOA JURÍDICA no Brasil e esses juros sejam atribuíveis ao EP, então, consoante prevê o art. 11(4) da CM-OCDE de 2017[1712], aplica-se o art. 7 (lucros das empresas). Logo, o Brasil poderá tributar sem qualquer limitação, mas o Estado A deverá aplicar o art. 23 (métodos para evitar a bitributação).

Por sua vez, caso o duplo residente receba juros decorrentes de aplicação financeira de um Banco residente de um (*iii*) terceiro Estado (Estado T), chega-se à seguinte situação:

[1709] Para um exemplo parecido com esse, mas sobre dividendos, cf. RAAD, Dual Residence, p. 243–244.
[1710] Cf. art. 10(2) do ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976).
[1711] Cf. art. 1º da Lei n. 11.033, de 21 de dezembro de 2004.
[1712] Na íntegra: "*4. As disposições dos parágrafos 1 e 2 não se aplicarão se o beneficiário efetivo dos juros, residente de um Estado Contratante, exercer, no outro Estado Contratante de que provenham os juros, atividade empresarial por intermédio de estabelecimento permanente aí situado, e o crédito em relação ao qual os juros forem pagos estiver efetivamente ligado a esse estabelecimento permanente. Nesse caso, aplicar-se-ão as disposições do Artigo 7*" (tradução do autor). Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–37.

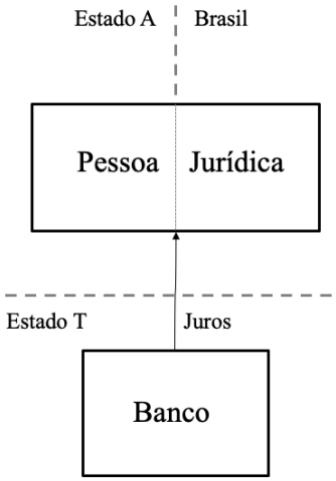

Figura 9 – Exemplo de duplo residente beneficiário – fonte no terceiro Estado

Nessa hipótese, não se aplica o art. 11 (juros), dado que seu escopo geográfico bilateral não é observado [1713]: independentemente de onde a PESSOA JURÍDICA seja considerada residente, os juros pagos serão provenientes de um terceiro Estado (Estado T). Daí, aplica-se o art. 7 (lucros das empresas) ou o art. 21 (outros rendimentos), o que vai depender da atividade conduzida pelo beneficiário. No âmbito do ADT entre o Estado A e o Brasil, primeiro deverá se determinar em qual Estado a PESSOA JURÍDICA é residente; em seguida, constatar-se-á eventual existência de um EP no outro Estado e, em caso afirmativo, se esses juros serão a ele atribuíveis, o que, se verificado, ensejará o poder de tributar ao Estado do EP, cabendo ao Estado da Residência seguir o disposto pelo art. 23 (métodos para evitar a bitributação). Em qualquer caso, esse ADT apenas limitaria a relação entre o Estado A e o Brasil, jamais quanto ao Estado T. Por isso, exceto se houvesse uma medida unilateral pelo Estado T, ele poderia exercer seu poder de tributar e caberia à PESSOA JURÍDICA buscar medida unilateral no Estado onde sofresse a tributação.

Apresentados os exemplos da pessoa jurídica duplo residente como beneficiária, passam-se os exemplos dela como fonte pagadora.

4.2.2.2 Do duplo residente como fonte pagadora de rendimentos

A pessoa jurídica duplo residente poderá ser pagadora de rendimentos a residente: (*i*) do Estado ganhador; (*ii*) do Estado perdedor; ou (*iii*) de terceiro Estado.

[1713] Veja o exemplo "(*ii*)" do tópico 4.1.2.1, *supra*.

No caso de pagar juros decorrentes de um contrato de mútuo com um residente do (*i*) Estado ganhador (Brasil), por exemplo, chega-se à seguinte situação:

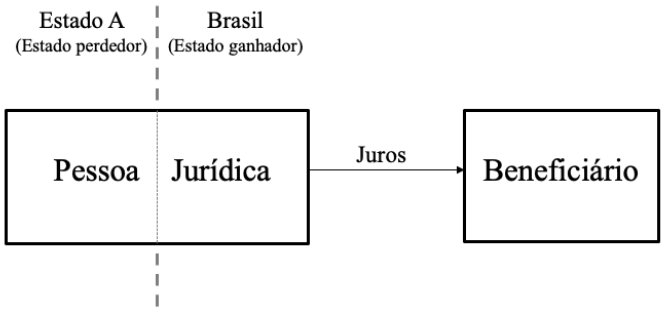

Figura 10 – Exemplo de duplo residente como fonte – Brasil como Estado ganhador

Nesse caso, embora, à primeira vista, o art. 11 (juros) não se aplicasse, pois não seria satisfeito seu escopo geográfico bilateral, o art. 11(5) da CM-OCDE de 2017[1714] prevê uma exceção. Segundo esse dispositivo, por mais que os juros são provenientes do Estado de onde o pagador é residente (Brasil), caso a PESSOA JURÍDICA possua um EP no Estado A que deu origem e foi responsável pelo pagamento desses juros, então os juros passam a ser considerados provenientes do Estado A. Em tal hipótese, portanto, o Estado A poderia tributar esses juros, desde que respeitadas as limitações do art. 11(2), cabendo ao Brasil observar o art. 23 (métodos para evitar a bitributação) em relação ao beneficiário aqui residente.

Contudo, inexistindo um EP no Estado A ou, mesmo que exista, mas os juros não estejam com ele relacionados, não se aplica o art. 11. Consequentemente, será preciso verificar se o dispositivo aplicável é o art. 7 (lucros das empresas) ou o art. 21 (outros rendimentos), a depender da atividade conduzida pelo beneficiário. Em ambas as situações, nos termos da CM-OCDE, caberá ao Estado da Residência (Brasil) tributar[1715].

Por sua vez, no caso de pagar juros decorrentes de um contrato de mútuo com um residente do (*ii*) Estado perdedor (Brasil), por exemplo, chega-se à seguinte situação:

[1714] Na íntegra: "*5. Os juros serão considerados provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for um residente desse Estado. Quando, entretanto, a pessoa que pagar os juros, residente ou não de um Estado Contratante, tiver, em um Estado Contratante, estabelecimento permanente em relação ao qual tenha sido contraída a obrigação que der origem ao pagamento dos juros e couber a esse estabelecimento permanente o pagamento desses juros, estes serão considerados provenientes do Estado em que o estabelecimento permanente estiver situado*" (tradução do autor). Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–37.

[1715] A situação pode ser um pouco diversa no caso de ADTs concluídos pelo Brasil por conta da mudança da redação do art. 21, cf. SCHOUERI; SILVA, Brazil, p. 196–197.

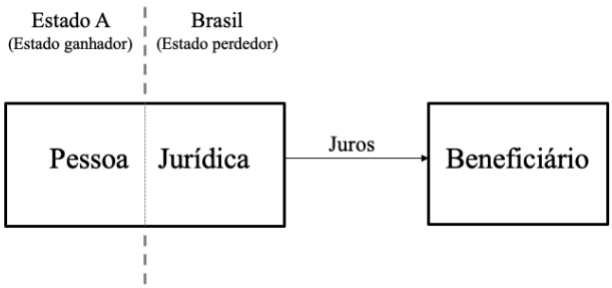

Figura 11 – Exemplo de duplo residente como fonte – Brasil como Estado perdedor

Nessa hipótese, conquanto, num primeiro momento, o art. 11 (juros) se aplicaria dada a observância do seu escopo geográfico bilateral, eventual aplicação do art. 11(5) da CM-OCDE de 2017 poderá afastá-lo[1716]. Caso a PESSOA JURÍDICA possua um EP no Brasil que originou e foi responsável pelo pagamento desses juros, então os juros passam a ser considerados provenientes do Brasil. Em virtude disso, não mais se satisfaz o escopo geográfico bilateral pressuposto pelo art. 11(2). Com efeito, em termos semelhantes ao do exemplo acima, será necessário constatar se o dispositivo aplicável é o art. 7 (lucros das empresas) ou o art. 21 (outros rendimentos)[1717], o que vai depender da atividade conduzida pelo beneficiário.

No entanto, ausente um EP no Brasil ou, mesmo que haja, mas os juros não se relacionem com ele, aplica-se o art. 11(2). Consequentemente, o Estado A poderá tributar esses juros, contanto que observe as limitações do art. 11(2), restando ao Brasil seguir o disposto pelo art. 23 (métodos para evitar a bitributação) em relação ao beneficiário aqui residente.

Por fim, no caso de pagar juros decorrentes de um contrato de mútuo com um residente de (*iii*) um terceiro Estado (Estado T), não cabe cogitar a aplicação do ADT entre o Estado A e Brasil, pois ele não cobriria essa situação, já que o beneficiário não é residente de nenhum dos Estados[1718].

No entanto, existe uma exceção já abordada no tópico 4.1.2.2, *supra*, quanto a dividendos, pois o art. 10(5) afasta a tributação extraterritorial de dividendos, aplicando-se a sócios de terceiros Estados. Embora a aplicação desse dispositivo seja clara na relação

[1716] Para discussões sobre o art. 11(5), cf., *e.g.*, JONES; BOBBETT, Triangular treaty problems: a summary of the discussion in Seminar E at the IFA congress in London, p. 18–19.
[1717] Novamente, essa situação pode ser um pouco diversa no caso de ADTs concluídos pelo Brasil por conta da mudança da redação do art. 21, cf. SCHOUERI; SILVA, Brazil, p. 196–197.
[1718] Para críticas sobre o ADT não cobrir essa situação, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo, Article 21: Other Income, *in*: PISTONE, Pasquale (Org.), **Global Tax Treaty Commentaries**, Amsterdam: IBFD, 2019, seç. 5.2.3.2.

entre matriz e filial, não é evidente que compreenda situações de dupla residência[1719]. Afinal, esse dispositivo não se voltaria propriamente a impedir a tributação de dividendos em virtude de o Estado considerar que a fonte pagadora seja seu residente; mas, sim, que ela é residente alhures, ainda que enxergue a origem dos dividendos nos lucros auferidos em seu território[1720]. De qualquer modo, vale a sua ilustração abaixo:

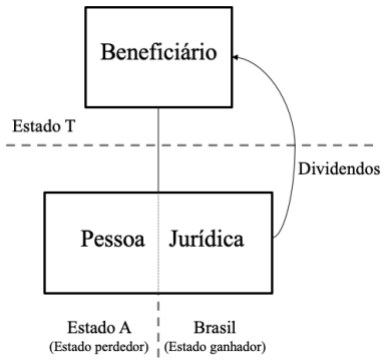

Figura 12 – Exemplo de duplo residente como fonte – beneficiário no terceiro Estado

Dado que o Brasil não possui esse tipo de tributação extraterritorial e isenta dividendos pagos por pessoas jurídicas domiciliadas aqui[1721], caso ele fosse o Estado ganhador da regra de desempate, o art. 10(5) do ADT entre ele e o Estado A poderia impedir a tributação por este, o que conferiria ao beneficiário uma situação extremamente benéfica. Afinal, mesmo sem o Estado T possuir ADT com o Brasil e com o Estado A, ele poderia gozar da isenção da legislação doméstica do Brasil e, ao mesmo tempo, ver a tributação do Estado A impedida pelo art. 10(5) do referido ADT.

Diante dessas considerações, constata-se que a situação do duplo residente traz peculiaridades na aplicação do ADT, especialmente, tendo em vista a tensão entre as regras gerais/residuais e as regras especiais que pressupõem a residência da fonte pagadora. Contudo, a determinação da residência e a correta aplicação da regra alocativa são importantes, inclusive, para as pessoas com quem se relacionam com o duplo residente como

[1719] Para a defesa de que não se aplicaria, cf. BROOD, Dual residence of companies, p. 29. Para a defesa de que o art. 10(5) se aplica em situações de duplo residentes, cf. RAAD, Dual Residence, p. 244–245; MADEIRA; NEVES, Exploring the Boundaries of the Application of Article 10(5) of the OECD Model, p. 477–480; FETT, **The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations**, seç. 12.3.4.

[1720] Cf. JONES; BOBBETT, Triangular treaty problems: a summary of the discussion in Seminar E at the IFA congress in London, p. 20; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 263.

[1721] Cf. art. 10 da Lei 9.249/1995 e art. 14 da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.

seria o caso de um Banco com o dever de reter na fonte[1722] (ou não) os juros pagos ao contribuinte ou do beneficiário do rendimento pago.

A essa conclusão, chegou-se com exemplos envolvendo situações bilaterais e nas situações triangulares, mas sem a existência de outros ADTs. Aqui, bastou averiguar se a legislação doméstica do Estado perdedor mantém o status de residente do duplo residente e, após, aplicou-se a respectiva regra alocativa.

No entanto, em situações triangulares, marcadas pelo envolvimento de outros ADTs, surge o debate se, com a aplicação da referida regra de desempate, a pessoa satisfaz ou não o teste de sujeição tributária do Estado perdedor.

4.3 DOS EFEITOS EM RELAÇÃO A OUTROS ADTS

Ao partir da premissa de que, após a aplicação da regra de desempate, o Estado perdedor continue sujeitando a pessoa à tributação na qualidade de residente, há controvérsia se essa pessoa poderia gozar dos demais ADTs do Estado perdedor ou não.

De um lado, em linha com a posição dos Países Baixos[1723], os Comentários das Convenções Modelo[1724] passaram a dispor, a partir de 2008, que, com a aplicação da regra de desempate de um ADT, a pessoa em questão não satisfaria o teste de sujeição tributária dos demais ADTs do Estado perdedor em razão dos efeitos do art. 21 (outros rendimentos) do ADT entre o Estado ganhador e o Estado perdedor. Afinal, este não alcançaria mais rendimentos de terceiros Estados. Esse será o objeto do tópico 4.3.1.

De outro lado, além da natureza bilateral dos ADTs, vários autores criticam essa posição essencialmente em virtude da noção de sujeição tributária da qual ela se baseia, bem como pela visão parcial acerca dos efeitos do art. 21 (outros rendimentos) do ADT entre o Estado ganhador e o Estado perdedor[1725]. Portanto, nessa linha, a pessoa ainda teria acesso à rede de ADTs do Estado perdedor. Esse será o objeto do tópico 4.3.2.

[1722] Cf. art. 1º da Lei n. 11.033, de 21 de dezembro de 2004 e art. 76 da Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995.
[1723] Cf. PAÍSES BAIXOS, Decree of 12 June 1989, IFZ 89/320, V-N 1989/2501; PAÍSES BAIXOS, Case n. 35.557, BNB 2001/295, 28 February 2001 (Summary), Tax Treaty Case Law IBFD.
[1724] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 8.2 dos Comentários ao art. 4; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 4 dos Comentários ao art. 4; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 8.2 dos Comentários ao art. 4.
[1725] Para autores que criticam a posição do não preenchimento do teste de sujeição tributária, cf., *e.g.*, RAAD, Kees Van, Netherlands: Dual Residence and 1977 OECD Model Treaty Article 4(1), Second Sentence, **European Taxation**, v. 30, n. 1, p. 27–29, 1990; GENNEP, Christo J.A.M. van, International: Dual-Resident

A importância de examinar os efeitos em relação a outros ADTs ocorre em casos triangulares.

Em primeiro lugar, é relevante porque não necessariamente o Estado ganhador terá um ADT com os mesmos países que o Estado perdedor. Assim, o acesso à rede de ADTs do Estado perdedor dará maior respaldo nas operações do duplo residente, tendo em vista a mitigação da bitributação.

Em segundo lugar, as limitações de dois ADTs ou mais são aplicadas simultaneamente, valendo, portanto, a mais benéfica para o contribuinte[1726]. Por exemplo, o estabelecimento permanente num terceiro Estado não é constituído porque um dos ADTs adota uma definição mais restrita do que os demais[1727]. Ou ainda, havendo dois tetos das alíquotas de dividendos, juros – a depender, royalties e serviços técnicos –, valerá o menor[1728].

Para que isso fique claro, imagine a seguinte situação: a PESSOA JURÍDICA é domiciliada no Estado A e no Estado B e, no âmbito do ADT entre esses Estados, o Estado B foi o ganhador na aplicação da regra de desempate; porém, a PESSOA JURÍDICA recebe juros provenientes do Estado C, o qual possui ADTs com os outros dois Estados. Vale, assim, a Figura 13 representativa abaixo:

Companies - The Second Sentence of Article 4(1) of the OECD Model Convention of 1977, **European Taxation**, v. 31, n. 5, p. 141–146, 1991, p. 144–145; VANN, Chapter 7: "Liable to Tax" and Company Residence under Tax Treaties, seç. 7.4.2.1; DAELE, European Union - Tax Residence and the Mobility of Companies: Borderline Cases under Private International Law and Tax Law, p. 195; FETT, **The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations**, seç. 11.2.3.2; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 183 e ss.; SANGHAVI, The Proposed Tiebreaker Rule in OECD/G20 BEPS Action 6: A Critical Examination of the Possible Motives and Means, and a Potential Alternative, p. 521.

[1726] Cf. FETT, **The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations**, seç. 10.1.

[1727] Cf. JONES; BOBBETT, Triangular treaty problems: a summary of the discussion in Seminar E at the IFA congress in London, p. 19.

[1728] Cf. RAAD, Dual Residence, p. 243; KOSTERS, Triangular Cases in Tax Treaties, p. 375–376; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 260.

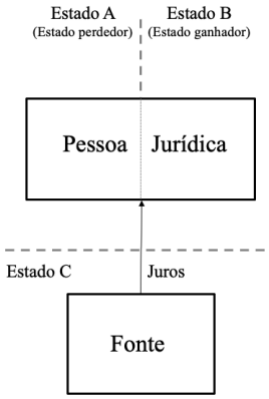

Figura 13 – Exemplo de aplicação simultânea de ADTs

Nesse caso, haverá três ADTs aplicáveis. Conforme visto no exemplo (*iii*) do tópico 4.2.2.1, *supra*, no âmbito do ADT entre o Estado A e o Estado B, aplicar-se-á o art. 7 (lucros das empresas) ou o art. 21 (outros rendimentos), a depender da atividade conduzida pelo beneficiário. Desse modo, caberá o poder de tributar ao Estado B (Estado ganhador), exceto se houver um EP da PESSOA JURÍDICA no Estado A (Estado perdedor) e, em caso afirmativo, os juros sejam a ele atribuíveis. Entretanto, neste exemplo, há ADTs com o terceiro Estado (Estado C). O importante aqui é a sua perspectiva, pois, supondo que a sua legislação doméstica adote uma tributação na fonte de 15%, ela enfrentará potencialmente duas limitações: o teto de 10% previsto pelo art. 11(2) do ADT entre o Estado A e o Estado C; e o teto de 15% estabelecido pelo art. 11(2) do ADT entre o Estado B e o Estado C.

Caso se considere a posição dos Comentários, o ADT entre o Estado A e o Estado C não seria aplicável. Afinal, a PESSOA JURÍDICA não passaria no teste de sujeição tributária desse ADT, sob o ponto de vista do Estado A que fora o Estado perdedor na aplicação da regra de desempate do ADT entre o Estado A e o Estado B. Dessa forma, o Estado C poderia exercer a retenção na fonte a 15%, nos termos da sua legislação doméstica, pois estaria no limite do teto do art. 11(2) do ADT entre o Estado B e o Estado C.

Contudo, caso outra posição seja seguida, o ADT entre o Estado A e o Estado C seria, sim, aplicável. Em que pese o Estado A tenha sido o Estado perdedor, a PESSOA JURÍDICA ainda passaria no teste de sujeição tributária de outros ADTs por ele concluídos. Desse modo, para fazer jus a todas as obrigações internacionais pactuadas, o Estado C deveria considerar também o art. 11(2) do ADT entre o Estado A e o Estado C, o que permitiria a sua retenção na fonte, mas somente até 10%.

Nota-se, assim, a importância da controvérsia de que se passa a tratar.

4.3.1 Do não preenchimento do teste de sujeição tributária em virtude da regra de desempate de outro ADT

Para examinar a posição que defende o não preenchimento do teste de sujeição tributária em virtude da regra de desempate do outro tratado, faz-se necessário, primeiro, (4.3.1.1) explicar a posição dos Países Baixos, para, num segundo momento, abordar (4.3.1.2) a sua repercussão, por exemplo, nos Comentários das Convenções Modelo.

4.3.1.1 Da posição dos Países Baixos

Em 1989, o Ministério das Finanças dos Países Baixos manifestou-se no sentido de que uma pessoa jurídica residente nos Países Baixos que possua o status de duplo residente por conta de sua residência num Estado A não receberá o certificado de residente nos Países Baixos, para fins de acessar os outros ADTs dos Países Baixos, caso ela seja considerada residente no Estado A ao se aplicar a regra de desempate do ADT entre os Países Baixos e o Estado A[1729]. Por consequência, sem o referido certificado, outros Estados com os quais os Países Baixos possuem ADT poderiam não assegurar os benefícios dos respectivos ADTs, já que exigiriam a apresentação de tal documento para aplicar o ADT em questão[1730].

Nessa linha, em 28 de fevereiro de 2001, o Supremo Tribunal dos Países Baixos (*Hoge Raad der Nederlanden*) decidiu, no Caso n. 35.557[1731], que os Países Baixos, por ser um Estado perdedor na aplicação da regra de desempate do Acordo do Reino dos Países Baixos (*Belastingregeling voor het Koninkrijk* – BRK), não poderia ser o Estado de

---

[1729] Cf. PAÍSES BAIXOS, Decree of 12 June 1989, IFZ 89/320, V-N 1989/2501. Para relato dessa manifestação, cf. RAAD, Netherlands: Dual Residence and 1977 OECD Model Treaty Article 4(1), Second Sentence; GENNEP, International: Dual-Resident Companies - The Second Sentence of Article 4(1) of the OECD Model Convention of 1977, p. 141; DAMEN, Netherlands Supreme Court Rules on the Residence of Dual Resident Companies under Tax Treaties with Third Countries, p. 290–291; DE BOER, Chapter 18: Netherlands, seç. 18.4.3.2.

[1730] Cf. DE BOER, Chapter 18: Netherlands, seç. 18.4.3.2; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 183, nota 434.

[1731] PAÍSES BAIXOS, Case n. 35.557, BNB 2001/295, 28 February 2001 (Summary), Tax Treaty Case Law IBFD. Para a descrição dos fatos, foram utilizados também os seguintes artigos, cf. DAMEN, Netherlands Supreme Court Rules on the Residence of Dual Resident Companies under Tax Treaties with Third Countries; SMIT, Pim M., Treaty Residence of a Company in a Triangular Situation: Decision of the Supreme Court of 28 February 2001, **European Taxation**, v. 42, n. 4, p. 155–158, 2002; DE KORT, Jan W.J., HR 28 February 2001, nr 35.557: The Supreme Court of the Netherlands Reaches a Questionable Decision in a Triangular Dividend Withholding Tax Case, **Intertax**, v. 29, n. 12, p. 402–406, 2001; DE BOER, Chapter 18: Netherlands, seç. 18.4.3.2.1.

Residência da sociedade de responsabilidade limitada (doravante "X B.V.") no bojo do art. 4(1) do ADT entre Países Baixos e Bélgica (1970)[1732].

A empresa X B.V. foi constituída sob a legislação dos Países Baixos e, portanto, preenchia o critério de residência dos Países Baixos, sujeitando-se à tributação em bases universais[1733]. Enquanto, em julho de 1990, os sócios da X B.V. mudaram sua residência dos Países Baixos para a Bélgica, em setembro do mesmo ano, a direção efetiva da X B.V. foi transferida dos Países Baixos para as antigas Antilhas Holandesas. A partir desse momento, a X B.V. passou a se sujeitar à tributação da renda nas Antilhas Holandesas. Durante o ano de 1992, a X B.V. comprou, dos seus sócios, uma parte de suas próprias ações. Como a origem do dinheiro utilizado nessa compra era proveniente de lucros retidos dela, caracterizou-se uma distribuição dos seus lucros aos sócios para fins da legislação dos Países Baixos, o que implicaria a tributação de dividendos[1734]. Para ilustrar a situação, vale a Figura 14 abaixo:

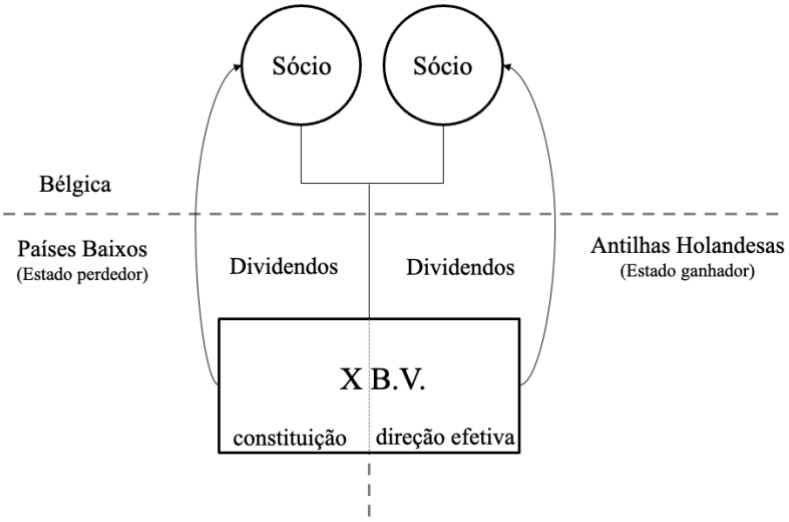

Figura 14 – Caso n. 35.557 do Supremo Tribunal dos Países Baixos

Diante disso, para saber se os Países Baixos poderiam exigir a retenção na fonte por conta da distribuição realizada nos termos de sua legislação doméstica, surgiu a dúvida se a

[1732] Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement du Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à régler certaines autres questions en matière fiscale, et du Protocole (19 octobre 1970).

[1733] Cf. DAMEN, Netherlands Supreme Court Rules on the Residence of Dual Resident Companies under Tax Treaties with Third Countries, p. 290; SMIT, Treaty Residence of a Company in a Triangular Situation: Decision of the Supreme Court of 28 February 2001, p. 155; DE KORT, HR 28 February 2001, nr 35.557: The Supreme Court of the Netherlands Reaches a Questionable Decision in a Triangular Dividend Withholding Tax Case, p. 403.

[1734] Para uma discussão sobre a efetiva natureza dessa tributação, dividendos ou ganho de capital, cf. DE KORT, HR 28 February 2001, nr 35.557: The Supreme Court of the Netherlands Reaches a Questionable Decision in a Triangular Dividend Withholding Tax Case.

regra de desempate presente no art. 34(2) do BRK teria algum efeito na residência da X B.V. para fins de aplicação do ADT entre Países Baixos e Bélgica (1970)[1735]. Tal dispositivo solucionava casos de dupla residência entre os Países Baixos e as Antilhas Holandesas mediante uma regra de desempate composta pelo local de direção efetiva como único critério de preferência.

Para averiguar se os Países Baixos poderiam tributar a referida distribuição, o Supremo Tribunal analisou se o ADT entre Países Baixos e Bélgica (1970) [1736] seria aplicável. Nos termos do art. 10(2) desse tratado, os Países Baixos teriam o poder de tributar, até determinada alíquota, se a empresa pagadora dos dividendos fosse considerada residente dos Países Baixos, nos termos do art. 4(1) do tratado. Esse dispositivo foi examinado juntamente com o art. 2 do Protocolo desse ADT, segundo o qual a expressão *em virtude da legislação desse Estado* (*en vertu de la législation dudit Etat*), empregada pelo art. 4(1), indicaria a legislação desse Estado, conforme modificada ou complementada por acordos internacionais. Também o Supremo Tribunal se valeu dos Comentários da CM-OCDE de 1963, na qual se baseou o art. 4(1) de tal ADT. Daí concluiu que, para acessar o ADT como residente dos Países Baixos, aquela empresa deveria ser lá sujeita integralmente à tributação. Contudo, em razão de o seu local de direção efetiva se encontrar, no momento da distribuição, nas Antilhas Holandesas, a empresa estaria sujeita à tributação nos Países Baixos apenas quanto aos itens de rendimento que o BRK permitisse, o que impediria o preenchimento do teste de sujeição tributária do art. 4(1) do ADT entre Países Baixos e Bélgica. A partir disso, o Supremo Tribunal concluiu que, pelo fato de a X B.V. não ser sujeita à tributação integralmente nos Países Baixos, este Estado não poderia impor a tributação dos dividendos conforme permitiria o art. 10(2) daquele ADT[1737]; porém, não ficou evidente qual a regra alocativa aplicada[1738].

[1735] Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement du Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à régler certaines autres questions en matière fiscale, et du Protocole (19 octobre 1970).

[1736] *Ibid*.

[1737] A Corte ainda foi lacônica quanto à aplicação ou não do dispositivo sobre tributação extraterritorial de dividendos. Sobre o assunto, cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 264–267.

[1738] Há discussão sobre qual a regra alocativa que deveria ter sido aplicada, cf. DE KORT, HR 28 February 2001, nr 35.557: The Supreme Court of the Netherlands Reaches a Questionable Decision in a Triangular Dividend Withholding Tax Case; SMIT, Treaty Residence of a Company in a Triangular Situation: Decision of the Supreme Court of 28 February 2001, p. 158.

Com efeito, para os fins deste trabalho, destacam-se duas questões[1739].

Em primeiro lugar, considerando que o art. 4(1) do ADT entre Países Baixos e Bélgica (1970)[1740] não possuía o segundo trecho presente nas Convenções Modelo da OCDE após 1977[1741], poder-se-ia questionar se tal sentença seria necessária para atribuir a consequência que os Comentários da CM-OCDE preveem desde 2008[1742]. A esse respeito, surgiria uma discussão sobre a função meramente expletiva ou não desse segundo trecho, bem como se ele realmente objetiva impedir o acesso de algumas pessoas tal como passaram a entender os referidos Comentários. Fato é que, no Caso n. 35.557, o Supremo Tribunal dos Países Baixos interpretou *sujeito a tributo* presente no art. 4(1) como *sujeito integralmente à tributação* constante nos Comentários da CM-OCDE de 1963[1743], concluindo-se pela impossibilidade de se abranger uma pessoa que, em virtude de outro tratado, foi considerada residente num terceiro Estado.

Em segundo lugar, há dúvida sobre qual o impacto da regra de desempate do BRK, considerando tanto a real remissão à legislação doméstica do art. 4(1) quanto a influência do art. 2 do Protocolo do ADT entre Países Baixos e Bélgica (1970)[1744].

De um lado, há controvérsia sobre a natureza peculiar do BRK: enquanto há quem o veja como parte da legislação doméstica a que se refere o art. 4(1) por ser um ato normativo lidando com dois estados de um só reino soberano[1745], existe posição no sentido de que a consideração do BRK não seria possível, dada a própria definição no ADT de que a extensão territorial seria apenas a parte do Reino dos Países Baixos que fica na Europa[1746].

[1739] Outros pontos poderiam ser discutidos como a natureza do rendimento, não discriminação etc. Cf. DE KORT, HR 28 February 2001, nr 35.557: The Supreme Court of the Netherlands Reaches a Questionable Decision in a Triangular Dividend Withholding Tax Case.

[1740] Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement du Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à régler certaines autres questions en matière fiscale, et du Protocole (19 octobre 1970).

[1741] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, p. 25.

[1742] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 8.2 dos Comentários ao art. 4.

[1743] Cf. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, para. 3 e 10 dos Comentários ao art. 4. Sobre essa referência feita pelo Tribunal, cf. DAMEN, Netherlands Supreme Court Rules on the Residence of Dual Resident Companies under Tax Treaties with Third Countries, p. 292. Para críticas ao uso do parágrafo 10 que só falaria sobre pessoas físicas, cf. DEL FIORENTINO, Marcelo Fróes, Análise de um Caso Controvertido envolvendo Conflitos de Dupla Residência (Decisão da Suprema Corte da Holanda, de 28 de fevereiro de 2001, nº 35.557), **Revista Direito Tributário Atual**, v. 23, p. 341–355, 2009, p. 355.

[1744] Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement du Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à régler certaines autres questions en matière fiscale, et du Protocole (19 octobre 1970).

[1745] Cf. SANGHAVI, Tax Treaty Entitlement Issues Concerning Dual Residents, p. 609.

[1746] Cf. SMIT, Treaty Residence of a Company in a Triangular Situation: Decision of the Supreme Court of 28 February 2001, p. 158. No mesmo sentido, cf. DE KORT, HR 28 February 2001, nr 35.557: The Supreme

De outro lado, poder-se-ia ainda argumentar que o BRK deveria ser considerado para o teste de sujeição tributária porque seria um acordo internacional nos termos do art. 2 do Protocolo, *i.e.*, o BRK seria um acordo internacional que teria modificado ou complementado a legislação dos Países Baixos, consoante dispõe o art. 2 do Protocolo do ADT entre Países Baixos e Bélgica. Contudo, segundo STEPHAN DAMEN, apesar de o Protocolo ter sido citado, não o foi por conter qualquer relevância, pois, fosse esse o caso, o Supremo Tribunal teria examinado os termos *modificado*, *complementado* e *acordo internacional* presentes no art. 2 do Protocolo, bem como teria explicitado por qual motivo o BRK satisfaria a última expressão[1747]. Para o autor, a justificativa da inserção do art. 2 no referido Protocolo estaria em abranger tratados europeus, especialmente os relativos a servidores públicos[1748].

Apesar dos problemas particulares que o Caso n. 35.557 apresentou, acabou por referendar a posição do Ministério das Finanças dos Países Baixos, bem como teve bastante repercussão [1749], influenciando a própria posição dos Comentários das Convenções Modelo[1750].

4.3.1.2 Da repercussão nas Convenções Modelo e em outros países

No âmbito dos Comentários da CM-OCDE, a partir de 2008[1751], passou-se a dispor que o segundo trecho do art. 4(1) teria por finalidade impedir que, com a aplicação da

---

Court of the Netherlands Reaches a Questionable Decision in a Triangular Dividend Withholding Tax Case, p. 405.

[1747] Cf. DAMEN, Netherlands Supreme Court Rules on the Residence of Dual Resident Companies under Tax Treaties with Third Countries, p. 292. Também entendendo pela irrelevância do dispositivo do Protocolo, mas com outros argumentos, cf. SMIT, Treaty Residence of a Company in a Triangular Situation: Decision of the Supreme Court of 28 February 2001, p. 157.

[1748] Cf. DAMEN, Netherlands Supreme Court Rules on the Residence of Dual Resident Companies under Tax Treaties with Third Countries, p. 292.

[1749] Cf. DE BOER, Chapter 18: Netherlands, seç. 18.4.3.2.1. Concordando com a posição do Supremo Tribunal dos Países Baixos, cf. BERG; GULIK, The Mutual Agreement Tiebreaker - OECD and Dutch Perspectives, p. 421; PIJL, The Excluded Resident and the Term "Law"/"Laws" in Article 4 of the OECD Draft (1963) and OECD Model (1977/2010), p. 23–24; ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 254. Para críticas a encarar esse caso como um precedente sobre essa posição, cf. SANGHAVI, Tax Treaty Entitlement Issues Concerning Dual Residents, p. 609.

[1750] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 8.2 dos Comentários ao art. 4; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 4 dos Comentários ao art. 4; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 8.2 dos Comentários ao art. 4.

[1751] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 8.2 dos Comentários ao art. 4; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 4 dos Comentários ao art. 4; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 8.2 dos Comentários ao art. 4.

referida regra de desempate de um ADT, a pessoa continuasse a satisfazer o teste de sujeição tributária relativo ao Estado perdedor em outros ADTs.

Essa inclusão baseou-se no argumento de que a pessoa não estaria mais sujeita à tributação mais ampla possível no Estado perdedor (*the most comprehensive liability to tax in the losing State*)[1752], o que, na opinião de RAFFAELE RUSSO, estaria de acordo com o objeto e a finalidade do art. 4(1), apesar da natureza bilateral dos ADTs[1753]. O impacto na sujeição tributária se daria por conta dos efeitos do art. 21 (outros rendimentos) das Convenções Modelo, uma vez que esse dispositivo revelaria a impossibilidade de um Estado perdedor alcançar rendimentos de uma pessoa provenientes de terceiros Estados, mesmo se essa pessoa fosse residente para fins domésticos[1754]. Assim, não seria possível o preenchimento dos demais testes de sujeição tributária, já que o Estado perdedor só poderia alcançar rendas de fontes do seu território[1755] e, ainda, conforme permitisse o ADT que aplicou a regra de desempate.

Um outro argumento que poderia reforçar essa posição estaria na abrangência da expressão *legislação* presente no art. 4(1), pois, ao considerar que ela pudesse indicar ADTs concluídos pelo Estado a que se pretende atribuir a residência, poder-se-ia defender a necessidade de se levar em consideração o resultado da aplicação da regra de desempate para fins de verificação do teste de sujeição tributária[1756].

À luz dessas considerações, poder-se-ia ainda afirmar que essa posição seria meramente expletiva. A uma, porque essa inclusão nos Comentários apenas estaria esclarecendo algo que já se concluiria anteriormente a partir do segundo trecho do art. 4(1)[1757]. A duas, porque, considerando o Caso n. 35.557 do Supremo Tribunal dos Países Baixos, no qual o ADT em questão sequer possuía o segundo trecho do art. 4(1), poder-se-ia argumentar que o caráter declaratório seria evidente, pois já se extrairia esse resultado mesmo sem o segundo trecho do art. 4(1). Desse modo, partindo da defesa pela interpretação

---

[1752] Cf. OECD, Draft Contents of the 2008 Update to the Model Tax Convention, 21 April to 31 May 2008, p. 9.
[1753] Cf. RUSSO, The 2008 OECD Model: An Overview, p. 465.
[1754] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 1, 2 e 3 dos Comentários ao art. 21; UN, United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, para. 3 dos Comentários ao art. 21(1); OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 1, 2 e 3 dos Comentários ao art. 21; RUSSO, The 2008 OECD Model: An Overview, p. 465.
[1755] Cf. OBUOFORIBO, Article 4: Resident, seç. 2.2.7.2.3.
[1756] Embora não sobre essa tema, mas com esse argumento, cf. PIJL, The Excluded Resident and the Term "Law"/"Laws" in Article 4 of the OECD Draft (1963) and OECD Model (1977/2010), p. 10.
[1757] Cf. RUSSO, The 2008 OECD Model: An Overview, p. 465.

dinâmica dos Comentários[1758], poder-se-ia arguir que essa posição seria expletiva, o que conduziria à sua aplicação para ADTs concluídos anteriormente à CM-OCDE de 2008.

Independentemente da natureza expletiva, fato é que essa posição alcançou outros países como é o caso dos EUA. Em 1973, o Fisco americano já tinha chegado a editar a *Revenue Ruling* n. 73-354 que cuidou da perspectiva desse país na qualidade de um terceiro Estado[1759]. Diante de uma pessoa duplo residente em dois Estados que contenham ADTs com os EUA, ao invés de ambos os ADTs serem aplicados simultaneamente, o que poderia gerar maior limitação à tributação na fonte pelos EUA dada a possibilidade de haver, por exemplo, distintas limitações à alíquota de dividendos[1760], demandava-se que o contribuinte escolhesse apenas um ADT a ser aplicado[1761]. Posteriormente, em 2004, houve a revogação daquele ato pela *Revenue Ruling* n. 04-76, a qual, embora tenha afastado a possibilidade de escolha, dispõe que o Estado perdedor na aplicação da regra de desempate não poderá mais ser caracterizado como Estado de Residência no ADT com os EUA, uma vez que a pessoa não estará sujeita à tributação mais ampla (*comprehensive taxation*) naquele Estado[1762]. Nota-se, assim, que, embora os EUA já houvessem abordado a questão sob a perspectiva de terceiro Estado, após Caso n. 35.557 do Supremo Tribunal dos Países Baixos, adotou-se expressamente a posição de que o Estado perdedor não poderia ser mais o Estado de residência da pessoa por não ser satisfeito o teste de sujeição tributária.

Desse modo, constata-se que a posição pelo não preenchimento do teste de sujeição tributária em virtude da regra de desempate de outro tratado baseia-se na sujeição tributária mais ampla possível, associada com os efeitos do art. 21 (outros rendimentos) por impedir que o Estado perdedor alcance fontes provenientes de terceiros Estados. Ao mesmo tempo, poder-se-ia argumentar que a expressão *legislação* presente no art. 4(1) das Convenções Modelo compreendesse outros ADTs, o que justificaria considerar a aplicação de regras de desempate de outros ADTs. Com base nessas considerações, poder-se-ia ainda sustentar que essa posição dos Comentários seria expletiva, o que levaria à sua observância para ADTs concluídos anteriormente à CM-OCDE de 2008.

[1758] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 35 da Introdução, p. 15; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 35 da Introdução, p. I–13.
[1759] ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, Revenue Ruling n. 73-354, 1973-2 C.B. 435, 1973.
[1760] Para exemplos nesse sentido, cf. RAAD, Dual Residence, p. 243.
[1761] Sobre a aplicação dessa *ruling*, cf. VOGEL, **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions** 3ed, p. 224.
[1762] ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA, Revenue Ruling n. 04-76, 26 CFR 1.894-1, 2004.

Por outro lado, verifica-se que, em nenhum momento, essa posição pressupõe a perda do status de residente consoante a legislação doméstica. Portanto, ela também entende que a aplicação da regra de desempate não tem qualquer impacto na conexão pessoal da pessoa com o Estado perdedor. No entanto, ela enxerga que isso não é o suficiente para que a pessoa acesse outros ADTs desse Estado.

Expostos os argumentos que respaldam a posição pelo não preenchimento do teste de sujeição tributária em virtude da regra de desempate de outro tratado, cabe verificar por que eles não devem prosperar.

4.3.2 Do preenchimento do teste de sujeição tributária independentemente da regra de desempate de outro ADT

Entende-se que, independentemente da aplicação da regra de desempate de outro ADT, a pessoa poderá acessar a rede de ADTs do Estado perdedor. São dois os argumentos que sustentam essa posição: (*i*) não há limite quanto à extensão da sujeição tributária; e (*ii*) os ADTs possuem natureza bilateral, não podendo afetar outros.

Conforme demonstrado no tópico 1.3.2, *supra*, (*i*) não há limite quanto à extensão da sujeição tributária.

De um lado, a noção da sujeição tributária mais ampla possível enfrenta três dificuldades ao exigir uma comparação entre contribuintes[1763] como no caso de um residente ordinário e um residente que foi considerado residente de outro Estado no bojo de um ADT. A uma, as bases tributárias de cada país variam bastante, sendo, portanto, mais ou menos amplas, o que enseja um enorme problema para essa constatação[1764]. A duas, existe uma variação interna da base tributária num país, trazendo a essa posição um trabalho, no mínimo, árduo e incerto, mesmo que as partes conhecessem muito bem as legislações domésticas umas das outras[1765]. A três, a defesa pela sujeição tributária mais ampla é inconsistente com o sentido de sujeição potencial, pois, no limite, negaria o acesso aos ADTs porque uma pessoa gozaria de certa isenção, ao passo que outras seriam tributadas, não fazendo sentido daí que ela só valha para alguns casos e outros não[1766].

[1763] Cf. tópico 1.3.2.2, *supra*.
[1764] Nesse sentido, mas em outro contexto, cf. GALEA, The Meaning of "Liable to Tax" and the OECD Reports: Their Interaction and Ambiguous Interpretation, seç. 3.2.2.1.
[1765] No mesmo sentido, mas com ênfase em vários exemplos canadenses, cf. COUZIN, **Corporate Residence and International Taxation**, seç. 3.1.4.2.
[1766] Cf. *Ibid*., seç. 3.1.4.3.

De outro lado, ao conjugar o argumento da sujeição tributária mais ampla com o segundo trecho do art. 4(1) das Convenções Modelo e com os efeitos do art. 21 (outros rendimentos) em relação a rendimentos provenientes de terceiros Estado, há três equívocos.

Primeiro, o teste de sujeição tributária não exige a imposição da tributação em bases universais[1767]. Caso contrário, jamais um Estado poderia adotar, para seus residentes, a tributação em bases territoriais[1768]. Daí não faz sentido algum interpretar literalmente o art. 4(1) das Convenções Modelo, considerando os efeitos do art. 21 (outros rendimentos) em relação a rendimentos provenientes de terceiros Estado.

Segundo, não se pode interpretar literalmente o segundo trecho do art. 4(1) das Convenções Modelo[1769]. Afinal, o próprio contexto da inserção desse trecho foi de meramente excluir a aplicação dos ADTs nos casos de pessoas que, embora domiciliadas alhures, fossem consideradas residentes para fins domésticos e sujeitas parcialmente à tributação (*e.g.*, regimes de tributação de diplomatas e cônsules)[1770]. Dessa forma, conceber que ele sirva para outros propósitos significaria impor uma interpretação não objetivada, à época, de maneira retroativa, fora do contexto, inclusive, de quem negociava ADTs mesmo com a tributação, para pessoas jurídicas, em bases territoriais como o Brasil[1771]. Não à toa, o Brasil chegou a se posicionar contrário ao segundo trecho do art. 4(1), dizendo que preferia deixar o tratamento de diplomatas e cônsules à legislação doméstica[1772].

Terceiro, ao se valerem do art. 21 (outros rendimentos), dizendo que o Estado perdedor não exerceria o poder de tributar rendimentos provenientes do terceiro Estado, os Comentários partem da premissa de que não haverá qualquer estabelecimento permanente no Estado perdedor. Afinal, se o art. 21(1) das Convenções Modelo distribui o poder de tributar exclusivamente ao Estado de Residência (Estado ganhador), o art. 21(2) aloca o poder de tributar ao Estado (perdedor) no qual haja estabelecimento permanente quanto aos

---

[1767] Cf. tópicos 1.3.2.1, *supra*.
[1768] No mesmo sentido, cf. LANG, Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers from the Viewpoint of Tax Treaty Law, p. 597; VANN, Chapter 7: "Liable to Tax" and Company Residence under Tax Treaties, seç. 7.4.2.2; ISMER; RIEMER, Article 4. Resident, p. 253; SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 149.
[1769] Cf. tópicos 1.3.2.1 e 1.3.2.2., *supra*.
[1770] Cf. OECD, Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977, para. 8 dos Comentários ao art. 4. Nesse sentido, cf. RAAD, Netherlands: Dual Residence and 1977 OECD Model Treaty Article 4(1), Second Sentence, p. 28.
[1771] Em sentido parecido, cf. SCHOUERI, Prefácio, p. 186.
[1772] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998, p. 279.

rendimentos a ele atribuíveis[1773]. Assim, no caso de uma pessoa jurídica duplo residente, é até provável que ela possua um estabelecimento permanente no Estado perdedor, dada a proximidade com esse país[1774]. Por isso, serão tributáveis pelo Estado perdedor e não somente pelo Estado ganhador os rendimentos como dividendos, juros e royalties oriundos de terceiros Estados que sejam atribuíveis a tal estabelecimento permanente[1775]. Em outras palavras, atrelar o art. 21 ao segundo trecho do art. 4(1) parte de uma premissa equivocada, pois jamais se quis distinguir os duplos residentes que tenham um EP no Estado perdedor ou daqueles que não o possuem[1776].

Ainda a respeito da influência do art. 21 (outros rendimentos), é preciso fazer uma ressalva em razão de os Comentários terem partido da premissa de que os países sigam as respectivas Convenções Modelo. Embora fosse natural que eles assim o fizessem, destaca-se que nem sempre é esse o caso, pois a política pode ser distinta[1777], como até sequer contar com um dispositivo como esse[1778]. Por exemplo, alguns ADTs concluídos pelo Brasil admitem a tributação pelo outro Estado sem pressupor que o rendimento seja oriundo do seu território, *i.e.*, pode alcançar rendas de terceiros Estados[1779]. Há também o ADT com a França (1971) que sequer possui um dispositivo voltado a outros rendimentos[1780]. Portanto, não só os Comentários se valem do art. 21 das Convenções Modelo em sua inteireza, como também, mesmo que se concordasse com eles, o raciocínio não necessariamente é transponível a outros ADTs como alguns concluídos pelo Brasil.

Desse modo, constata-se que, em razão de inexistir um limite quanto à extensão da sujeição tributária, sustenta-se que, não obstante a aplicação da regra de desempate de outro ADT, a pessoa poderá acessar a rede de ADTs do Estado perdedor[1781]. Afinal, o que importa

---

[1773] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M–57; UN, **United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update**, p. 30.
[1774] Cf. RAAD, Netherlands: Dual Residence and 1977 OECD Model Treaty Article 4(1), Second Sentence, p. 28; VANN, Chapter 7: "Liable to Tax" and Company Residence under Tax Treaties, seç. 7.4.2.1.
[1775] Cf. VANN, Chapter 7: "Liable to Tax" and Company Residence under Tax Treaties, seç. 7.4.2.1.
[1776] Cf. FETT, **The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations**, seç. 11.2.3.2.
[1777] Cf. RAAD, Chapter 14: Tax Treaty Practice Regarding Article 21 and Related OECD and UN Model Issues, seç. 14.5.1.4.
[1778] Nesse sentido, cf. RAAD, Netherlands: Dual Residence and 1977 OECD Model Treaty Article 4(1), Second Sentence, p. 29.
[1779] Veja, por exemplo, os seguintes tratados: art. 22 do ADT-Brasil e Bélgica (1972 e 2002); art. 22 do ADT-Brasil e Dinamarca (1974 e 2011); art. 22 do ADT-Brasil e Espanha (1974); art. 22 do ADT-Brasil e Itália (1978); art. 22 do ADT-Brasil e Luxemburgo (1978). e art. 22 do ADT-Brasil e Suécia (1975). Sobre a política brasileira acerca do art. 21, cf. SCHOUERI; SILVA, Brazil, p. 196–197.
[1780] Cf. ADT-Brasil e França (1972).
[1781] No mesmo sentido, cf. ASSIS, Dual Resident Companies, p. 143–144.

é uma conexão pessoal concreta por meio da qual o Estado sujeite a pessoa à tributação[1782]. Tampouco faz sentido se valer, por exemplo, do termo *legislação* em qualquer ADT[1783], uma vez que ele não terá essa função de sujeitar em razão de um vínculo pessoal, mas somente afetará o poder de tributar dos Estados em relação a essa pessoa. Isso também atesta porque o teste de sujeição tributária não deve considerar qualquer limitação decorrente de um ADT[1784].

Além disso, a natureza bilateral dos ADTs também reforça a impossibilidade de os efeitos da regra de desempate de um ADT afetarem outro tratado. Afinal, independentemente da aplicação da regra de desempate de um ADT, a pessoa poderá acessar a rede de ADTs do Estado perdedor, uma vez que esses acordos possuem natureza bilateral e seus efeitos não são transponíveis a outros ADTs.

Em primeiro lugar, a própria determinação da residência no âmbito do ADT é enfática que se dá para seus fins. Ou seja, não bastasse a natureza bilateral ser extraída do fato de que apenas dois Estados Contratantes o assinaram, o próprio teste de sujeição tributária diz que a determinação de *residente de um Estado Contratante* se dá *para fins da Convenção*[1785]. Enquanto essa expressão possui um alcance *positivo* quanto ao termo *residência* pelos demais dispositivos do ADT, já que o preenche, há também um alcance *negativo*, em razão de não transladar para fora do bojo do ADT[1786]. Nesse sentido, nos trabalhos da OECE, deixou-se claro que o art. 4(1) deveria ser redigido para ser aplicado a uma convenção *bilateral*[1787]. Assim, como a regra de desempate só se aplica caso a pessoa seja residente de acordo com a legislação doméstica de ambos os Estados, não é possível derivar um efeito da regra de desempate que afete a definição de residente de um outro tratado[1788].

[1782] Cf. tópico 1.4.1, *supra*. Em sentido parecido, cf. GENNEP, International: Dual-Resident Companies - The Second Sentence of Article 4(1) of the OECD Model Convention of 1977, p. 144–145.
[1783] Em sentido semelhante, cf. VANN, Chapter 7: "Liable to Tax" and Company Residence under Tax Treaties, seç. 7.4.2.1.
[1784] Cf. FETT, **The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations**, seç. 11.2.1.
[1785] Cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 186; SCHOUERI, Prefácio, p. 21.
[1786] Cf. ANDRADE, Dupla Residência de Empresas: Repercussões e Soluções no âmbito da CM-OCDE, p. 262.
[1787] OEEC, Drafting Group of the Fiscal Committee: Note by the Chairman. TFD/FC/32 (Revised), 1958, p. 4.
[1788] Cf. ASSIS, Dual Resident Companies, p. 143–144; SANGHAVI, The Proposed Tiebreaker Rule in OECD/G20 BEPS Action 6: A Critical Examination of the Possible Motives and Means, and a Potential Alternative, p. 521.

Em segundo lugar, cada ADT deve ser interpretado separadamente[1789], *i.e.*, sem considerar qualquer impacto de outro na situação. Conforme visto no tópico 4.2.1.1, *supra*, no caso das regras de residência, o concurso de normas é *inteiramente* reconhecido pelos ADTs, pois inexiste qualquer atenuação ou escolha/eliminação das normas de residência. Portanto, não é possível estender os efeitos de um ADT a outro porque, propriamente, inexiste qualquer impacto na conexão pessoal que conduz à satisfação do teste de sujeição tributária.

Em terceiro lugar, o art. 34 da CVDT resguarda a interpretação bilateral dos ADTs, pois expressamente estabelece que um tratado não cria obrigações nem direitos a um terceiro Estado sem o seu consentimento[1790]. Ao negociar um ADT, o teste de sujeição tributária consiste num dos requisitos do seu acesso, sob a perspectiva do escopo pessoal. Assim, ao lado de eventuais regras antiabuso, um contribuinte que seja pessoa e residente de um só dos ADTs terá direito aos seus benefícios. Portanto, ambos os Estados ficam obrigados a respeitarem as obrigações convencionais pactuadas com relação a esse contribuinte. Dessa forma, ao cogitar que a aplicação da regra de desempate de um ADT afete o teste de sujeição tributária de outro ADT, aceita-se que um tratado impacte as obrigações que os Estados possuem no âmbito do último ADT.

Nota-se: essa hipótese não é equivalente a uma situação em que um fato possui repercussão sobre terceiro Estado porque preenche o antecedente normativo de uma norma jurídica de um tratado com esse terceiro Estado, tal como se dá nas cláusulas de nação mais favorecida[1791].

Por exemplo, aplica-se uma cláusula na nação mais favorecida como a presente no art. 6 do Protocolo do ADT entre Brasil e Portugal (2000)[1792], com base na qual, por exemplo, uma limitação maior na tributação de ganho de capital presente no ADT entre Brasil e Israel (2002)[1793] cria uma obrigação para o Brasil valer-se da mesma limitação em relação aos residentes em Portugal[1794]. Nesse caso, o ADT com Israel não atinge o ADT com

[1789] Cf. HOLMES, **International Tax Policy and Double Tax Treaties - An Introduction to Principles and Application**, seç. 7.1.3.
[1790] Cf. UN, Vienna Convention on the Law of Treaties (1969), p. 13.
[1791] Cf. MAZZUOLI, Valerio de Oliveira, **Direito dos Tratados**, 2. ed. Rio de Janeiro: GEN/Editora Forense, 2014, p. 244–245.
[1792] Cf. ADT-Brasil e Portugal (2000).
[1793] Cf. art. 13(3) do ADT-Brasil e Israel (2002).
[1794] Cf. BRASIL, RFB, Solução de Consulta COSIT n. 150, de 22 de setembro de 2021.

Portugal, criando uma obrigação para o Brasil, por se tratar de norma jurídica, mas de um mero fato que satisfaz o antecedente normativo de uma das suas normas[1795].

Apesar de, implicitamente, a posição dos Comentários objetivar linha semelhante, a aplicação da regra de desempate de um ADT não afeta qualquer antecedente normativo de uma norma de outro ADT. Ora, o antecedente normativo da exceção do teste de sujeição tributária prescrita no segundo trecho do art. 4(1) volta-se à sujeição potencial (e não efetiva) presente na legislação doméstica do Estado[1796]. Não está em discussão se, potencialmente, o art. 21 ou outro dispositivo impactará a tributação, de fato, dessa pessoa. Tampouco há qualquer descaracterização da conexão pessoal que permite a pessoa acessar o ADT, uma vez que, no outro ADT, o concurso das normas de residência foi inteiramente aceito, não sofrendo qualquer atenuação.

Diante dessas considerações, entende-se que, independentemente da aplicação da regra de desempate de outro ADT, a pessoa poderá acessar a rede de ADTs do Estado perdedor. São duas as razões que conduzem a essa conclusão: inexiste qualquer limite quanto à extensão da sujeição tributária, a qual não sofre qualquer impacto por conta da aplicação parcial do art. 21 (outros rendimentos); e um ADT possui natureza bilateral, e, portanto, os efeitos das suas normas não afetam obrigações de outros ADTs, nos termos do art. 34 da CVDT.

De qualquer modo, se a OCDE e a ONU buscam encampar esse efeito, faz-se necessário modificar o próprio texto das Convenções Modelo, a fim de que se possa extrair uma norma jurídica cujo antecedente normativo baseie-se no fato de que determinada pessoa não foi considerada residente no bojo de outro ADT por conta da aplicação da regra de desempate. Ora, não se pode, mediante meras modificação nos Comentários, obter uma solução que exige a alteração dos textos dos ADTs[1797].

Muito menos, é o caso de se aplicarem os Comentários para ADTs já concluídos base na sua interpretação dinâmica[1798]. Basta dizer, por exemplo, que no relatório geral da IFA

[1795] Cf. MAZZUOLI, **Direito dos Tratados**, p. 245.

[1796] Sobre a sujeição potencial e não efetiva, cf. tópico 1.3.1, *supra*.

[1797] Cf. ZORNOZA, Mudança de Residência como Forma de Planejamento Tributário, p. 39; RAAD, 2008 OECD Model: Operation and Effect of Article 4(1) in Dual Residence Issues under the Updated Commentary, p. 190. Em sentido parecido, cf. SILVEIRA, **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação**, p. 188. Na mesma linha, mas falando em geral e não sobre essa posição em específico, cf. XAVIER, **Direito Tributário Internacional do Brasil**, p. 155.

[1798] Cf. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008, para. 35 da Introdução, p. 15; OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), para. 35 da Introdução, p. I–13. Para crítica geral à interpretação dinâmica dos Comentários, cf. NAVARRO, Aitor,

de 1987 sobre a residência fiscal das sociedades, não se tinha em mente tal posição acerca dos efeitos da aplicação da regra de desempate. Conforme relatou JEAN-MARC RIVIER, como regra, o status de duplo residente não impediria que uma pessoa reclamasse os benefícios de ADTs concluídos pelos Estados de onde fosse residente com um terceiro Estado, consoante destacavam as posições de alguns países como o Reino Unido, Canadá, Países Baixos e EUA[1799]. Nota-se: atualmente, desses quatro países, os dois primeiros possuem legislações domésticas prevendo a perda do status doméstico de residência com a aplicação da regra de desempate [1800], ao passo que os dois últimos adotam posição em linha com os Comentários[1801].

Por fim, ressalta-se o descompasso que pode surgir entre essa posição dos Comentários e a nova regra de desempate, composta pelo procedimento amigável: enquanto o contribuinte não apresentar seu caso ou seu status de duplo residente não for solucionado num dado ADT, essa pessoa poderá acessar ambas as redes de ADTs[1802]. Não será possível argumentar que um desses Estados não sujeitará essa pessoa à tributação mais ampla possível, pois nenhum ADT foi aplicado ainda para restringir seu poder de tributar como Estado de Residência[1803]. Com efeito, apesar do caráter antiabuso que conduziu a nova regra de desempate, essa situação poderá abrir espaço para situações em que a pessoa poderá usufruir da aplicação simultânea de mais de um ADT, muito embora não tenha acesso ao ADT entre os Estados de que é residente para fins domésticos[1804].

Por sua vez, caso o procedimento amigável conceda, posteriormente, o acesso, ele provavelmente o será para período anterior à decisão; ao se adicionar aqui a posição dos Comentários para vedar o uso de outros ADTs do Estado perdedor, este ou o terceiro Estado acabariam impondo uma tributação retroativa caso buscassem alcançar tal lapso temporal[1805]. Além de questões constitucionais nesses Estados, essa interpretação seria contrária ao teste de sujeição tributária, na medida em que, naquele momento, eram

---

International Tax Soft Law Instruments: The Futility of the Static v. Dynamic Interpretation Debate, **Intertax**, v. 48, n. 10, p. 848–860, 2020.

[1799] Cf. RIVIER, General Report, p. 71.

[1800] Cf. tópico 4.2.1.2, *supra*.

[1801] Cf. tópicos 4.3.1.1 e 4.3.1.2, *supra*.

[1802] Cf. BERG; GULIK, The Mutual Agreement Tiebreaker - OECD and Dutch Perspectives, p. 421; FETT, **The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations**, seç. 10.3.2.2; BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.5.

[1803] Cf. BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.5.

[1804] Cf. BERG; GULIK, The Mutual Agreement Tiebreaker - OECD and Dutch Perspectives, p. 422–423; BRÄUMANN, Dual Residence for Non-Individuals, seç. 7.5.

[1805] Cf. BERG; GULIK, The Mutual Agreement Tiebreaker - OECD and Dutch Perspectives, p. 423–424; FETT, **The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations**, seç. 10.4.4.

satisfeitos os requisitos exigidos[1806]. Em razão disso, argumenta-se que, a depender da situação, o duplo residente jamais apresentará seu caso para que se inicie o procedimento amigável[1807].

Portanto, na hipótese de a OCDE e a ONU, realmente, buscarem assegurar os efeitos de uma regra de desempate em outros ADTs, faz-se necessário não só modificar os textos das Convenções Modelo, como ainda estabelecer, ao menos, orientações no caso da regra de desempate com o procedimento amigável.

Tendo em vista o exposto neste Capítulo 4, constata-se que os efeitos da determinação de *residente de um Estado Contratante* trazem questões relativas ao ADT em si, à legislação doméstica dos Estados Contratantes e a outros ADTs. No que diz respeito ao próprio ADT, verificou-se que essa determinação não necessariamente dá acesso aos benefícios, sob a perspectiva do escopo pessoal, dada a existência de regras antiabuso, mas que, por outro lado, ela é imprescindível para quase a totalidade das demais regras do ADT que, sem a determinação, não podem ser aplicáveis. Por sua vez, quanto à legislação doméstica, em regra, não há qualquer alteração do status doméstico de residente e, ao se aplicarem as regras alocativas, é preciso considerar os escopos bilaterais e as regras que pressupõem a residência da fonte pagadora, a fim da adequada limitação da tributação. Já em relação aos efeitos em relação a outros ADTs, entende-se que a determinação da residência não pode impactar outros ADTs, dada a natureza bilateral dos ADTs e a inexistência de restrição acerca da extensão da sujeição tributária, a qual não é impactada pelo art. 21.

[1806] Em sentido semelhante, cf. BERG; GULIK, The Mutual Agreement Tiebreaker - OECD and Dutch Perspectives, p. 423–424.
[1807] Cf. FETT, **The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations**, seç. 10.4.4.

CONCLUSÃO

Esta dissertação teve por objeto examinar a residência das pessoas jurídicas nos ADTs, o que envolveu a análise do teste de sujeição tributária e das regras de desempate presentes, respectivamente, nos arts. 4(1) e 4(3) das Convenções Modelo e dos dispositivos equivalentes dos ADTs concluídos pelo Brasil, bem como um estudo dos efeitos da determinação dessa residência, seja no bojo do próprio ADT, seja em relação à legislação doméstica do Estado perdedor, seja considerando eventuais ADTs deste com terceiros Estados.

No que diz respeito ao teste de sujeição tributária presente no art. 4(1) das Convenções Modelo, constatou-se que:

1. Por conta do debate sobre os elementos aptos a fundamentar a alocação do poder de tributar, o escopo pessoal dos ADTs perpassou expressões como *contribuintes* e *nacionais*, que foram perdendo espaço para a *residência*, ainda que não de maneira contínua. Por isso, em razão da vigência de tratados antigos e da existência de dispositivos com escopo subjetivo amplo, deve-se examinar, em cada ADT, se ele pressupõe ou não a residência e qual é o seu conceito.

2. Embora se encontrem exceções, até se chegar à atual configuração do escopo pessoal, os ADTs trocaram um conceito independente de residência pela remissão ao conceito doméstico de cada Estado. A opção pela suficiência da remissão à legislação doméstica se deu por dois fatores. Em primeiro lugar, para solucionar a bitributação residência-residência e residência-fonte, não se faz necessário recorrer a um só conceito de residência, pois enquanto, para a primeira, é preciso adotar alguma preferência, para a última, basta o reconhecimento de que o Estado em questão assim trate a pessoa. Em segundo lugar, a suficiência da remissão para a bitributação residência-fonte não só acomoda distintos conceitos domésticos de residência, os quais não precisam ser modificados, como também se alinha à maneira como os ADTs operam no sentido de apenas restringir o direito doméstico, não de o complementar.

3. O teste de sujeição tributária dispõe que a pessoa só deve ser considerada lá *residente*, para fins do ADT, se for nele sujeita a tributo em virtude de determinados fatores de conexão, *consoante a legislação doméstica* do Estado em questão, sendo, portanto, irrelevante a qualificação empregada pelo outro Estado nos termos da sua legislação doméstica – salvo se houver uma situação de dupla residência. Assim, é a legislação do Estado em que se pretende determinar a residência para fins do ADT que serve como referência para averiguar a sujeição tributária, tendo em vista os tributos desse Estado cobertos pelo ADT, nos termos do dispositivo correspondente ao art. 2 (tributos visados) das Convenções Modelo.

4. No que diz respeito à efetividade, a expressão *sujeito a tributo* exige sujeição tributária potencial; portanto, a pessoa pode não ter que pagar nenhum tributo, seja em virtude de uma isenção condicionada ou uma imunidade, seja pela existência de uma isenção técnica, seja pela apuração de perdas/compensação de prejuízos; mas ela se mantém sujeita à tributação porque é vista como uma contribuinte, até porque, caso não cumpra com os requisitos, sofrerá a tributação.

5. Já quanto à extensão, *sujeito a tributo* não exige a tributação em bases universais porque afastaria completamente Estados que tributassem seus residentes em bases territoriais, fora que, ao final do dia, importaria uma visão de sujeição efetiva e não potencial por submeter à tributação as rendas oriundas do exterior. Tampouco se faz necessário analisar a tributação em bases mais ampla possível, dada a variedade de bases tributárias entre países e mesmo internamente, o que tornaria essa posição impraticável. Ademais, implicaria, no limite, a negação de benefícios dos ADTs porque uma pessoa goza de certa isenção, ao passo que outra não. Portanto, basta a existência de um vínculo pessoal, pois só este é apto a sujeitar integralmente uma pessoa à jurisdição de um Estado.

6. Ao se interpretar a locução *sujeito a tributo* juntamente com a expressão *em virtude do seu domicílio, residência, local de direção, [local de constituição] ou qualquer outro critério de natureza similar*, conclui-se que o teste de sujeição tributária exige uma conexão concreta apta a ensejar uma sujeição com base num vínculo pessoal, a

qual não admite qualquer sentido de domicílio, residência ou local de direção, mas somente de natureza pessoal.

7. O teste de sujeição tributária apresenta uma lista exemplificativa de fatores de conexão, a qual, porque acompanhada da categoria residual (*qualquer outro critério de natureza similar*) permite não só que se reforce um sentido comum dos fatores de conexão, dotados de maleabilidade, de sorte a abranger pequenas mudanças, mas também que todos eles possuem uma natureza similar, a permitir que as legislações domésticas possam mudar seus critérios – contanto que da mesma natureza –, sem que o ADT precise ser alterado.

8. Fez-se necessária, para fins de esclarecimento, a inclusão de *local de direção* na lista do teste de sujeição tributária, de modo a impedir que ele seja apenas visto como uma conexão real, nos termos do art. 5(2) das Convenções Modelo.

9. Embora controverso, o *local de constituição* deve ser visto como fator de conexão pessoal, que não precisa ser expressamente arrolado, pois se fundamenta pela categoria residual por conta: da ausência de justificativa na sua inclusão expressa em comparação com os demais fatores; da perspectiva histórica que sempre viu nele um fator apto a preencher o teste de sujeição tributária; e o fato de ser um laço mais forte do que a nacionalidade o é para os indivíduos em virtude de a personalidade jurídica do contribuinte depender dele.

10. Muito embora a legislação do IRPJ e da CSL não explicite o conceito de *domicílio* para fins de sujeição tributária, é possível extrair o vínculo pessoal pressuposto a partir da acepção ampla de domicílio presente em dispositivos dessa legislação[1808], os quais se relacionam com o art. 127, II, do CTN, bem como com o art. 75 do Código Civil. Com a segregação de casos como de filiais de sociedades estrangeiras que guardam domicílio apenas para fins de marcar um ponto geográfico apto a assegurar as relações jurídicas, constatou-se que o vínculo pessoal é o local da sede, a qual

[1808] Os dispositivos que versam sobre a acepção ampla de domicílio das pessoas jurídicas quanto ao IRPJ e à CSL são: art. 174 do Decreto-lei n. 5.844/1943, art. 34 da Lei 4.154/1962, art. 15, I, da Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e art. 202 do RIR/2018.

pressupõe tanto a sede estatutária/social quanto a presença da sua matriz (*i.e.*, sede de administração) no País. Ou seja, é preciso que a pessoa jurídica tenha escolhido sua sede no Brasil e que aqui esteja sua sede de administração. No entanto, ausente qualquer escolha, será domiciliada no País se tiver aqui a sua sede de administração.

Dessa forma, preenchido o teste de sujeição tributária em ambos os Estados, então se aplica o art. 4(3) das Convenções Modelo. Considerando o modelo de regra de desempate composta pelo local de direção efetiva como único critério de preferência, adotado por 25 (vinte e cinco) ADTs concluídos pelo Brasil[1809], concluiu-se que:

11. A origem da regra de desempate das pessoas jurídicas dependeu da divisão de um critério para determinar a residência voltado a solucionar a bitributação residência-fonte e de outro critério para resolver a bitributação residência-residência. No entanto, essa separação não existia anteriormente, mas era unificada na determinação da residência das pessoas jurídicas diretamente pelos ADTs, o que revela a inexistência de empate no bojo dos ADTs. Ao mesmo tempo, por vezes, a solução da bitributação residência-residência vinha das próprias regras alocativas que, por exemplo, sugeriam alguma forma de divisão da base, como tributar o estabelecimento ali presente. Atualmente, porém, a solução dada acabou se desvencilhando de uma aproximação imediata às regras alocativas. Além disso, justifica-se a adoção de uma regra de desempate porque a própria estrutura dos ADTs assim exige, já que, para resolver ambas as modalidades de bitributação, são utilizadas as mesmas regras alocativas, as quais dependem da determinação da residência para serem aplicáveis.

12. O *local de direção efetiva* foi o critério de preferência escolhido por três razões. A uma, por revelar uma conexão material e não formal, exigindo, assim, um vínculo

[1809] Veja o art. 4(3) dos seguintes ADTs: ADT-Brasil e África do Sul (2003 e 2015); ADT-Brasil e Argentina (1982 e 2017); ADT-Brasil e Áustria (1975); ADT-Brasil e Bélgica (1972 e 2002); ADT-Brasil e Dinamarca (1974 e 2011); ADT-Brasil e Eslováquia e República Tcheca (1986); ADT-Brasil e Espanha (1974); ADT-Brasil e França (1972); ADT-Brasil e Hungria (1986); ADT-Brasil e Índia (1988 e 2013); ADT-Brasil e Israel (2002); ADT-Brasil e Itália (1978); ADT-Brasil e Luxemburgo (1978); ADT-Brasil e Noruega (1980 e 2014); ADT-Brasil e Países Baixos (1990); ADT-Brasil e Portugal (2000); ADT-Brasil e Rússia (2004); ADT-Brasil e Suécia (1975); ADT-Brasil e Suíça (2018); ADT-Brasil e Trinidad Tobago (2008); ADT-Brasil e Ucrânia (2002); e ADT-Brasil e Venezuela (2005). Apesar de pequenas modificações, também adota, em linhas gerais, o local de direção efetiva, cf. art. 4(3) do: ADT-Brasil e China (1991); ADT-Brasil e Coreia do Sul (1989 e 2015); e ADT-Brasil e Equador (1983).

mais forte com a pessoa jurídica. A duas, foi influenciado pelo critério adotado para solucionar a alocação da tributação dos lucros das atividades de transportes marítimo, aeronáutico, fluvial e suas respectivas tripulações, pois este objetivava situar num só local a tributação da renda não obstante as diversas relações com outros lugares. A três, foi influenciado pela rede de ADTs do Reino Unido, que adotava como critério de residência o *local onde o negócio era gerido e controlado*, o que foi visto como local de direção efetiva, pois se dizia que a compreensão do critério empregado pelo Reino Unido era justamente buscar a direção efetiva da empresa.

13. O preenchimento do antecedente normativo da regra de desempate composta pelo local de direção efetiva como critério de preferência depende de a pessoa ter satisfeito, com relação a ambos os Estados, o teste de sujeição tributária. Essa não é uma situação anormal, nem envolve qualquer análise de conexões com outros Estados, mas apenas exige a verificação do teste de sujeição tributária, conforme a legislação doméstica de cada Estado. Portanto: *se* constatada a situação de dupla residência, *então* aplica-se a consequência prevista.

14. Apesar de controverso, entende-se que a análise de *local de direção efetiva* deve ser bilateral e não plurilateral, pois é ela que melhor atende a natureza (bilateral) dos próprios ADTs, bem como se alinha à noção de desempatar, *i.e.*, procura a conexão mais estreita, sob a perspectiva da pessoa e não da atividade, conferindo concretude ao art. 1 das Convenções Modelo.

15. Ademais, mesmo que historicamente a menção ao procedimento amigável tenha sido retirada dessa regra de desempate, é evidente a possibilidade de procedimento amigável individual ou interpretativo em caso de dúvida/controvérsia sobre a aplicação. Por outro lado, adotado o exame plurilateral, pode surgir a discussão acerca da possibilidade de tornar eficaz, sem autorização legislativa, um procedimento amigável que solucione uma bitributação não prevista anteriormente pelo ADT.

16. No âmbito dos trabalhos da Liga das Nações e da OECE, pouco se discorreu sobre o conceito de *local de direção efetiva* e das expressões que a precederam. Quando isso

foi feito, deu-se de maneira tautológica ou genérica, ou, ainda, houve o reconhecimento da sua ambiguidade. Contudo, é possível extrair dois elementos que o sentido histórico de *local de direção efetiva* pressupõe: o foco na tomada de decisões; e a análise factual.

17. Encontraram-se cinco correntes principais acerca do sentido de *local de direção efetiva*: (*i*) a preferência ao lugar da pessoa ou grupo de pessoas mais sêniores como a diretoria; (*ii*) onde se situa a direção do dia a dia; (*iii*) o local da tomada das principais decisões administrativas e comerciais; (*iv*) o lugar da condução da principal atividade; e (*v*) consoante o sentido doméstico. A esse respeito, constatou-se que necessariamente o contexto exige que não se remeta à legislação doméstica para aplicar os dispositivos equivalentes ao art. 4(3) das Convenções Modelo, pois qualquer remissão esvaziaria o próprio desempate; portanto, deve-se conceber um conceito autônomo de *local de direção efetiva*.

18. Não foi possível alcançar uma conclusão sobre por que as autoridades brasileiras se manifestaram no sentido de que deveria haver uma remissão à definição de *local de direção efetiva* conforme a legislação e a jurisprudência domésticas. Três hipóteses foram apresentadas, sendo que nenhuma conseguiu *justificar* a tomada de posição, até porque todas elas envolviam a qualificação pelo Estado da aplicação da norma. Enquanto a primeira teria o intuito de servir como uma tentativa de mudança da legislação doméstica, a qual não se configurou até hoje, as outras duas partiram de uma aproximação entre expressões domésticas e *local de direção efetiva*, o que também foi rechaçado, seja porque tais conceitos domésticos sequer permitem a constatação da residência alhures, seja porque se afastam dos elementos originários do *local de direção efetiva*.

19. Em relação aos problemas dessa regra de desempate, foram levantados quatro problemas ligados à incerteza que sua aplicação pode ensejar: (*i*) a ausência de um conceito autônomo de *local de direção efetiva* levou à formação de distintas correntes, bem como a uma tendência em se buscarem testes de residência domésticos; (*ii*) a possibilidade de exercício simultâneo da direção a partir de vários lugares ou ainda estar em constante movimento; (*iii*) a premissa da existência de

algum tipo de estrutura hierárquica; e (*iv*) a ocorrência de resultados não quistos, seja pelo exame plurilateral (situar-se num terceiro Estado), seja pela dupla residência em razão de dois critérios formais.

Por sua vez, levando em conta o modelo de regra de desempate composto pelo procedimento amigável como instrumento de solução, adotado, com modificações, em 8 (oito) ADTs concluídos pelo Brasil[1810], verificou-se que:

20. A transformação da alternativa em padrão se deu a partir de fundamento distinto daquele que justificou a inclusão da alternativa anteriormente nos Comentários das Convenções Modelo. Enquanto, nesta, a raridade e as novas tecnologias de comunicação ampararam a indicação da alternativa, a mudança para o padrão decorreu, no âmbito do Projeto BEPS, da presunção de que entidades duplamente residentes estariam causando planejamento tributário "agressivo". Assim, preferiu-se, apesar das divergências levantadas, alterar a regra de desempate da dupla residência de entidades formada por um critério de preferência para empregar diretamente um instrumento de solução de controvérsias.

21. O procedimento amigável possui a função de solucionar dificuldades ou dúvidas de interpretação ou aplicação, particulares ou gerais, bem como para eliminar bitributação não prevista, explícita ou implicitamente, pelos ADTs. Também se concluiu que ele se caracteriza por ser: autônomo (*i.e.*, independente dos remédios domésticos); preventivo (*i.e.*, não depende da vera existência de uma (bi)tributação contrária ou não prevista pelo ADT); em regra, bilateral (*i.e.*, ambas as autoridades possuem a obrigação de negociar); e informal (*i.e.*, não é dotado de formalidades).

22. Quanto ao seu objeto, o procedimento amigável pode ser individual, interpretativo ou integrativo. Apesar de o procedimento amigável individual poder envolver uma interpretação ou uma resolução de uma bitributação não prevista pelo ADT, isso não o torna idêntico às outras modalidades, uma vez que seu objeto é distinto dos demais,

[1810] Veja o art. 3(2) do ADT-Brasil e Japão (1967 e 1976). E veja o art. 4(3) dos seguintes ADTs: ADT-Brasil e Canadá (1984); ADT-Brasil e Chile (2001); ADT-Brasil e Filipinas (1983); ADT-Brasil e Finlândia (1996); ADT-Brasil e México (2003); ADT-Brasil e Peru (2006); e ADT-Brasil e Turquia (2010).

pois volta-se à controvérsia de um *caso concreto* e não ao tratamento de várias situações hipotéticas. Por sua vez, o procedimento amigável interpretativo se caracteriza por solucionar, em caráter geral, eventuais dúvidas ou dificuldades que possam surgir na interpretação ou aplicação dos dispositivos do ADT. Já o procedimento amigável integrativo consiste na resolução, em caráter geral, de uma bitributação não prevista, explícita ou implicitamente, pelos dispositivos do ADT.

23. Apesar da justificativa da mudança para o procedimento amigável com base no alto grau de correspondência entre o status de duplo residente e o abuso, tal condição não revela necessariamente qualquer conduta abusiva, pois pode não ter sido intencional ou ainda podem existir razões não tributárias para tanto. Ressalta-se, por outro lado, que o abuso foi a razão para a mudança da regra de desempate, mas não faz parte propriamente do antecedente normativo da norma, uma vez que, independentemente da situação, um duplo residente dependerá de um procedimento amigável para acessar os benefícios do ADT.

24. O procedimento amigável a que a nova regra de desempate faz referência é o individual. Essa constatação, porém, não exclui a necessidade de as autoridades competentes *interpretarem* os fatores relevantes para a definição do Estado da Residência. Por outro lado, dada a expressa previsão do procedimento amigável para solucionar a dupla residência, não se pode dizer que haveria necessariamente alguma espécie de integração. Ademais, verificada a presença de um procedimento na modalidade individual, depreende-se que está presente o justo receio de uma tributação contrária ao ADT, uma vez que há uma obrigação de negociar prevista expressamente na regra de desempate. Ao mesmo tempo, apesar de possível, a fase interna guarda peculiaridade, dado que, em virtude da expressa previsão de se instaurar o procedimento amigável em caso de dupla residência, não pode a autoridade desconsiderar a instauração por suposta ausência de justificativa. No entanto, muito embora fosse desejável, não é possível que a dupla residência de pessoas jurídicas chegue à fase arbitral, porque a literalidade do art. 25(5) das Convenções Modelo pressupõe uma tributação contrária ao ADT, ao passo que a regra de desempate expressamente aceita, como resultado admissível, o bloqueio aos benefícios do ADT.

25. A nova regra de desempate indica expressamente dois fatores relevantes a se considerarem para solucionar a dupla residência de entidades (*local de direção efetiva* e *local de constituição*), valendo-se ainda de expressão que permite a adoção de outros fatores (*e outros fatores relevantes*). Ao contrastar os demais fatores arrolados pelos Comentários das Convenções Modelo de 2017 com aqueles dois explicitamente dispostos, verifica-se que quase todos os designados pelos Comentários procuram delimitar os primeiros, especialmente, por indicar vários sentidos de *local de direção efetiva*. Por sua vez, destacam-se: o local de sede social como um elemento formal a mais; e o risco de uso inadequado dos dispositivos do ADT como um controle preventivo em moldes semelhantes ao da cláusula do PPT. Apesar de o caráter exemplificativo propiciar maior flexibilidade para lidar com os mais diversos casos, acaba conferindo ampla discricionariedade para as autoridades competentes, o que pode ser visto como um problema para alguns países, já que, sob a perspectiva do contribuinte, praticamente não há possibilidade de antever *com base em que* as autoridades competentes solucionarão (ou não) a dupla residência. Essa discricionariedade é ainda maior no caso dos ADTs concluídos pelo Brasil que adotam o procedimento amigável, pois em nenhum deles há menção expressa a fatores.

26. Além de estabelecer que autoridades competentes deverão se esforçar para resolver a dupla residência, a regra de desempate admite três resultados possíveis: (*i*) as autoridades competentes chegam a uma decisão sobre o Estado de Residência da pessoa que terá acesso a *todos* os benefícios do ADT; (*ii*) as autoridades competentes concordam em permitir o acesso, determinando o Estado de Residência, mas de acordo com certa extensão e maneira; *ou* (*iii*) as autoridades competentes não chegam a qualquer acordo sobre o acesso parcial, o que impede o acesso a medida para eliminar a bitributação nele prevista. Desse modo, sob a perspectiva do contribuinte, não há possibilidade de antever *qual será o resultado* do procedimento amigável celebrado pelas autoridades competentes. Mesmo preenchendo todos os requisitos de eventuais cláusulas de LOB e de PPT, o duplo residente não consegue antecipar qual o acordo a que poderão chegar as autoridades competentes.

27. Um dos grandes problemas da nova regra de desempate está em aceitar a bitributação residência-residência, o que lhe retira, em parte, a própria função de desempatar, pois, mesmo em casos (fáceis) de duplo residentes de boa-fé, as autoridades competentes poderão impedir o acesso aos benefícios do ADT.

28. Outro problema é o elevado nível de discricionariedade das autoridades competentes, seja pela ausência de obrigação, seja pelos fatores exemplificativos a serem considerados, seja pela possibilidade de atribuir acesso total, parcial ou ainda bloquear o acesso ao ADT. Isso pode não só levar à inação e abrir maior espaço para a corrupção, como ainda traz problemas de constitucionalidade como a baixíssima segurança jurídica e eventuais violações à igualdade.

29. Se o fim é evitar a conduta abusiva (ser residente em dois Estados), a solução é *inadequada* e *desnecessária*. Ao deixar de lado o próprio objetivo de evitar a bitributação para todas as situações de dupla residência, a solução é inadequada por soar mais como uma ameaça do que propriamente como um instrumento eficaz de combate ao abuso. Ademais, a solução é *desnecessária* porque se o problema está na conexão fraca com o Estado ou na razão da aquisição da residência, medidas domésticas e cláusulas de LOB e de PPT já poderiam cuidar disso.

Por fim, com a determinação de *residente de um Estado Contratante*, constatou-se que:

30. Considerando limitações expressas nos ADTs, tal determinação da residência pode ser *insuficiente*. Em primeiro lugar, havendo o requisito de beneficiário efetivo, apesar de residente, a pessoa obrigada a, de imediato, repassar o rendimento a terceiros não poderá acessar o ADT em relação a certos rendimentos. Em segundo lugar, mesmo preenchendo o teste de sujeição tributária, certas pessoas são excluídas expressamente, em alguns ADTs, por gozarem de determinado regime especial, tal como ocorre no art. 1(2) do ADT entre Brasil e Luxemburgo (1978)[1811] e no art. 9 do Protocolo do ADT entre Brasil e Portugal (2000)[1812]. Em terceiro lugar, em

[1811] Cf. ADT-Brasil e Luxemburgo (1978).
[1812] Cf. ADT-Brasil e Portugal (2000).

virtude de exigirem conexão mais estreita entre a pessoa e o Estado de Residência a partir de testes objetivos, as cláusulas de LOB também podem afastar o acesso sob o enfoque do escopo subjetivo dos ADTs.

31. Por sua vez, apesar de autoridades tributárias como a RFB tentarem limitar o acesso de certas pessoas mediante "interpretações teleológicas", *i.e.*, sem resguardo de qualquer dispositivo presente no ADT, essas posições devem ser rechaçadas, uma vez que cabe às partes negociarem se devem impor ou não uma maior limitação ao direito de usufruir dos benefícios dos ADTs mediante a inclusão de regras próprias.

32. Quanto às regras domésticas antiabuso, entende-se que a sua aplicação depende de vera permissão pelos ADTs. Além de dispositivos esparsos como se dá em alguns concluídos pelo Brasil[1813], destaca-se a cláusula de salvaguarda, a qual tem o condão de permitir o uso de regras domésticas antiabuso pelo Estado de Residência em relação a seus residentes. No tocante à relação entre duplo residentes e o Estado perdedor, a cláusula de salvaguarda não é aplicável, pois o seu fundamento está na ideia de que os ADTs apenas excepcionalmente restringem a tributação pelo Estado da Residência. Assim, embora a pessoa possa continuar sendo residente nos termos da legislação doméstica do Estado perdedor, este não guardará o poder de tributar, no bojo do respectivo ADT, que é pressuposto pela cláusula de salvaguarda. Ademais, no que diz respeito às regras relativas à mudança de residência, verificou-se que, na legislação doméstica brasileira, inexistem regras antiabuso específicas voltadas para as pessoas jurídicas, mas somente para as pessoas físicas.

33. Sob a perspectiva da condição da *residência* do beneficiário dos rendimentos (ou proprietário dos bens) e da fonte pagadora, as regras distributivas podem ser divididas em três categorias: (*i*) as que exigem a condição de residente tanto para o beneficiário do rendimento quanto para a fonte pagadora; (*ii*) as que demandam a condição de residente apenas para o beneficiário do rendimento ou proprietário dos

[1813] Para regras específicas como as de subcapitalização e/ou das regras CFC, veja os seguintes dispositivos: art. 7(d) do Protocolo do ADT-Brasil e Chile (2001); art. 11(b) do Protocolo do ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018); art. 3 do Protocolo do ADT-Brasil e Israel (2002); art. 28(3) do ADT-Brasil e México (2003); art. 6 do Protocolo do ADT-Brasil e Turquia (2010); art. 4(d) do Protocolo do ADT-Brasil e Venezuela (2005). Para quaisquer regras antiabuso domésticas, cf. art. 28(4) do ADT-Brasil e México (2003) e art. 17 do Protocolo do ADT-Brasil e Suíça (2018).

bens; e (*iii*) as que não partem, *expressamente*, da condição de residente em seu antecedente normativo. Diante dessa divisão, destaca-se que a fonte pagadora *não* precisa necessariamente ser residente de nenhum dos Estados para que o ADT se aplique, porém a relevância da sua residência se dá para fins de determinação da regra distributiva aplicável. Por sua vez, quanto às regras da terceira categoria, elas pressupõem, sim, a residência do contribuinte, muito embora não seja ela mencionada expressamente. Por outro lado, há dispositivos que não dependem da determinação da residência do contribuinte: o art. 10(5) (tributação extraterritorial de dividendos), o art. 24(1) (não discriminação), o art. 25 (procedimento amigável) e o art. 26 (troca de informações).

34. No que se refere aos efeitos da determinação da residência em relação ao Estado perdedor, sob a perspectiva da sua legislação doméstica, o duplo residente continuará, em regra, sendo considerado *residente* para fins da legislação doméstica do Estado perdedor. Afinal, diferentemente do Direito Internacional Privado, a regra de desempate pressupõe que ambas as normas de atribuição de residência sejam inteiramente aplicáveis; admite-se *inteiramente* o concurso dessas normas. A exceção a essa regra se dá nos casos em que a própria legislação doméstica do Estado em questão passa a tratar a pessoa como não residente caso o respectivo Estado tenha perdido no desempate.

35. Por fim, independentemente da aplicação da regra de desempate de outro ADT, a pessoa poderá acessar a rede de ADTs do Estado perdedor. São duas as razões que conduzem a essa conclusão: a inexistência de qualquer limite quanto à extensão da sujeição tributária, a qual não sofre qualquer impacto por conta da aplicação parcial do art. 21 (outros rendimentos); e a natureza bilateral dos ADTs, o que conduz à conclusão de que os efeitos das suas normas não afetam obrigações de outros ADTs, nos termos do art. 34 da CVDT.

BIBLIOGRAFIA

ARTIGOS, LIVROS E CAPÍTULOS DE LIVROS

AGUILAR, Angel Baena. **El Domicilio Tributario en Derecho Español**. Pamplona: Aranzadi Editorial, 1995.

ALARCON, Sylvio. Sociedades Empresárias Estrangeiras: Estudo à luz do Direito de Empresa. **Revista de Direito Privado**, v. 70, p. 237–257, 2016.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ANDRADA, José Bonifácio Borges de; FREIRE, Erika Moura. Domicílio no Novo Código Civil. *In*: NETTO, Domingos Franciulli; MENDES, Gilmar Ferreira; MARTINS FILHO, Ives Gandra da Silva (Orgs.). **O Novo Código Civil: Estudos em homenagem ao Professor Miguel Reale**. São Paulo: LTr, 2003, p. 85–100.

ANDRADE, Paulo Roberto. Dupla Residência de Empresas: Repercussões e Soluções no âmbito da CM-OCDE. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 19, p. 256–272, 2005.

ARNOLD, Brian J. **International Tax Premier**. 3. ed. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2016.

ARNOLD, Brian J. The 2008 Update of the OECD Model: An Introduction. **Bulletin for International Taxation**, v. 63, n. 5, p. 178–182, 2009.

ASSEIS, Pedro Augusto do Amaral Abujamra. As Cláusulas de L.O.B. e o Combate ao Treaty Shopping. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 33, p. 237, 2015.

ASSIS, Karoline Marchiori. Dual Resident Companies. **Revista de Direito Tributário Internacional**, v. 15, p. 113–153, 2010.

AULT, Hugh J; ARNOLD, Brian J. **Comparative Income Taxation: A Structural Analysis**. 2. ed. New York: Aspen, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Constituição, Liberdade e Interpretação**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

AVI-YONAH, Reuven S. For Haven's Sake: Reflections on Inversion Transactions. **Tax Notes**, v. 95, n. 12, p. 1793–1799, 2002.

AVI-YONAH, Reuven S. International Taxation of Electronic Commerce. **Tax Law Review**, v. 52, n. 3, p. 507–556, 1997.

AVI-YONAH, Reuven S. The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification. **Texas Law Review**, v. 74, p. 1301–1359.

AZEVEDO, Álvaro Villaça; NICOLAU, Gustavo Rene. **Código Civil Comentado: das pessoas e dos bens: artigos 1º a 103**. São Paulo: Atlas, 2007.

AZEVEDO, Patrícia Anjos. A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar. **Cadernos de Dereito Actual**, v. 6, p. 31–65, 2017.

BÁEZ, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. Reflexiones sobre la pandemia y sus efectos en la fiscalidad internacional a partir de la Nota de la OCDE de 3 de abril de 2020 (Some Reflections on the Pandemic and the International Tax Regime Based upon the OECD Secretariat Note of April 3rd 2020). **SSRN Electronic Journal**, 2020. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/abstract=3624152>. Acesso em: 21 out. 2021.

BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (loose leaf format)**. London: Thomson Sweet & Maxwell, [s.d.].

BAKER, Philip. UK: Weiser v. Revenue and Customs Commissioners. *In*: LANG, Michael;

OWENS, Jeffrey; PISTONE, Pasquale; *et al* (Orgs.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2013**. Amsterdam/Viena: IBFD/Linde, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed., atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BANTEKAS, Ilias. The mutual agreement procedure and arbitration of double taxation disputes. **ACDI - Anuario Colombiano de Derecho Internacional**, v. 1, p. 182–204, 2008.

BARBOSA, Mateus Calicchio. O Beneficiário Efetivo no Modelo OCDE: de Volta para o Futuro? **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 2, n. 2. IBDT: São Paulo, p. 116–140, 2017.

BARBOSA, Mateus Calicchio. **O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros**. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2018. (Série Doutrina Tributária, XXIII).

BARRETO, Paulo Ayres; KOURY, Paulo Arthur Cavalcante. O Procedimento Amigável (Mutual Agreement Procedure) no Brasil: Entre os Tratados, os Standards da OCDE e a Legislação Interna. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Orgs.). **Anais – VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 377–388.

BARRETO, Paulo Ayres; TAKANO, Caio Augusto. The Prevention of Tax Treaty Abuse in the BEPS Action 6: A Brazilian Perspective. **Intertax**, v. 43, n. 12, p. 825–838, 2015.

BECHO, Renato Lopes. Artigos 121 ao 137. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (Orgs.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 993–1047.

BEHRENS, Peter. Chapter 1: General Principles on Residence of Companies. *In*: MAISTO, Guglielmo (Org.). **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**. Amsterdam: IBFD, 2009. (EC and International Tax Law Series, 5).

BELLAN, Daniel Vitor. **Direito Tributário Internacional: Rendimentos de Pessoas Físicas nos Tratados Internacionais contra a Dupla Tributação**. São Paulo: Saraiva, 2010.

BERG, Jean-Paul van der; GULIK, Bart van der. The Mutual Agreement Tiebreaker - OECD and Dutch Perspectives. **Tax Notes International**, v. 54, n. 4, p. 417–428, 2009.

BEVILAQUA, Clóvis. **Código Civil dos Estados Unidos do Brasil**. 5. ed. Rio de Janeiro: Ed. Rio, 1940.

BEZ-BATTI, Gabriel. O Conceito de Estabelecimento Permanente no Direito Brasileiro e os Novos Paradigmas trazidos pela Ação 7 do Projeto BEPS OCDE/G20. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 4, n. IBDT: São Paulo, p. 81–101, 2018.

BIANCO, João Francisco. Os Fundos de Investimento no Exterior e os Tratados Internacionais. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga (Org.). **O Direito Tributário e o Mercado Financeiro e de Capitais**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 247–254.

BIANCO, João Francisco. **Transparência Fiscal Internacional**. São Paulo: Dialética, 2007.

BIANCO, João Francisco; SANTOS, Ramon Tomazela. Lei interna interpretativa de tratado internacional: possibilidade e consequências - o caso da CSLL e da Lei nº 13.202/2015. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (Orgs.). **Estudos de direito tributário em homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 155–178.

BIZIOLI, Gianluigi. The Evolution of the Concept of the Place of Management in Italian Case Law and Legislation: Interaction with Tax Treaties and EC Law. **European Taxation**, v. 48, n. 10, p. 527–533, 2008.

BLACK, Henry Campbell. **Black's Law Dictionary**. 4. ed. St. Paul: West Publishing Co., 1968.

BRAUDO, Serge. **Définition de Assujettissement**. Dictionnaire du Droit Privé. Disponível em:

<https://www.dictionnaire-juridique.com/index.php>. Acesso em: 15 ago. 2021.

BRAUMANN, Céline. Taxes and Custom: Tax Treaties as Evidence for Customary International Law. **Journal of International Economic Law**, v. 23, n. 3, p. 747–769, 2020.

BRÄUMANN, Peter. Dual Residence for Non-Individuals. *In*: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; RUST, Alexander; *et al* (Orgs.). **Tax Treaty Entitlement**. Amsterdam: IBFD, 2019. (European and International Tax Law Policy Series, 11).

BRIGAGÃO, Gustavo; BEZ-BATTI, Gabriel. O Direito Tributário Internacional: Desafios e Lições durante o Enfrentamento da Covid-19. *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Orgs.). **Anais – VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 188–208.

BROE, Luc de; LUTS, Joris. BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse. **Intertax**, v. 43, n. 2, p. 122–146, 2015.

BROOD, Edgar A. Dual residence of companies. **Intertax**, v. 18, n. 1, p. 22–31, 1990.

BURGERS, I. J. J. Some Thoughts on Further Refinement of the Concept of Place of Effective Management for Tax Treaty Purposes. **Intertax**, v. 35, n. 6/7, p. 378–386, 2007.

BURGSTALLER, Eva; HASLINGER, Katharina. Place of Effective Management as a Tie-Breaker-Rule - Concept, Developments and Prospects. **Intertax**, v. 32, n. 8/9, p. 376–387, 2004.

CALIENDO, Paulo. **Estabelecimentos Permanentes em Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2005.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Prestação de serviços de assistência técnica por empresa estrangeira a outra estabelecida no Brasil: pagamento de "royalties", tratamento pela legislação do Imposto sobre a Renda, rendimentos de residentes no estrangeiro, tributação, despesas dedutíveis, funcionamento de sociedade estrangeira no Brasil, o que o caracteriza. *In*: **Temas de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1963, v. II, p. 179–200.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. Prevenção de plurimposição, por países diferentes, de rendimentos derivados de transportes marítimos e aéreos internacionais e atividades semelhantes. *In*: **Temas de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Alba, 1964, v. III, p. 213–225.

CARVALHO, André. O Escopo Subjetivo de Aplicação dos Acordos para evitar a dupla tributação: a Residência. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, v. V, p. 156–176.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários ao Código Civil: Parte Especial: do Direito de Empresa (artigos 1.052 a 1.195**. São Paulo: Saraiva, 2003.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. **Planejamento Tributário Internacional: Conceito de Beneficiário Efetivo nos Acordos Contra a Bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; SANTOS, Celso Araujo. Caso TIM Nordeste: Aplicação do Tratado Brasil-Japão na Remessa de Juros decorrentes e Eurobonds. *In*: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Org.). **Tributação Internacional: Análise de Casos**. São Paulo: MP Ed., 2010, v. 1, p. 383–399.

CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; SILVEIRA, Rodrigo Maito da; GRISI FILHO, Celso Cláudio de Hildebrand. Caso Volvo 1: Possibilidade de Aplicação do Art. 10 (Juros) do Tratado Brasil-Japão à Filial de Banco Japonês sediada no Panamá. *In*: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Org.). **Tributação Internacional: Análise de Casos**. São Paulo: MP Ed., 2010, v. 1, p. 341–358.

CAVALCANTI, Flávia. **Contribuição ao Estudo do Estabelecimento Permanente**. Doutoramento, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2013.

COATES, W. H. Double Taxation and Tax Evasion. **Journal of the Royal Statistical Society**, v. 92, n. 4, p. 585–593, 1929.

COATES, W. H. League of Nations Report on Double Taxation Submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman, and Sir Josiah Stamp. **Journal of the Royal Statistical Society**, v. 87, n. 1, p. 99–102, 1924.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Arts. 113 a 138. *In*: NASCIMENTO, Carlos Valder do; PORTELLA, André (Orgs.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 251–350.

COLLIER, Richard. Clarity, Opacity and Beneficial Ownership. **British Tax Review**, v. 2011, n. 6, p. 684–704, 2011.

COMPARATO, Fábio Konder. Nacionalidade de sociedades privadas e aquisição de imóveis rurais no país. *In*: **Direito Empresarial: Estudos e Pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 57–64.

COUZIN, Robert. **Corporate Residence and International Taxation**. Amsterdam: Online Books IBFD, 2002.

DAELE, Jan Van. European Union - Tax Residence and the Mobility of Companies: Borderline Cases under Private International Law and Tax Law. **European Taxation**, v. 51, n. 5, p. 190–200, 2011.

DAMEN, Stephan. Netherlands Supreme Court Rules on the Residence of Dual Resident Companies under Tax Treaties with Third Countries. **Bulletin for International Taxation**, v. 55, n. 7, p. 290–292, 2001.

DANON, Robert. The PPT in Post-BEPS Tax Treaty Law: It Is a GAAR but Just a GAAR! **Bulletin for International Taxation**, v. 74, n. 4/5, p. 242–263, 2020.

DANTAS, Marcelo Navarro Ribeiro. Arts. 40 a 78. *In*: ALVIM, Arruda; ALVIM, Thereza (Orgs.). **Comentários ao Código Civil Brasileiro: parte geral**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, v. I (Arts. 1º a 103).

DE BOER, Reinout. Chapter 18: Netherlands. *In*: MAISTO, Guglielmo (Org.). **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**. Amsterdam: IBFD, 2009. (EC and International Tax Law Series, 5).

DE BROE, Luc. Chapter 4: Corporate Tax Residence in Civil Law Jurisdictions. *In*: MAISTO, Guglielmo (Org.). **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**. Amsterdam: IBFD, 2009. (EC and International Tax Law Series, 5).

DE KORT, Jan W.J. HR 28 February 2001, nr 35.557: The Supreme Court of the Netherlands Reaches a Questionable Decision in a Triangular Dividend Withholding Tax Case. **Intertax**, v. 29, n. 12, p. 402–406, 2001.

DE LILLO, Francesco. Chapter 20: Administrative Provisions. *In*: OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema (Orgs.). **Roy Rohatgi on International Taxation**. Amsterdam: IBFD, 2018, v. 1: Principles.

DE LILLO, Francesco. Chapter 26: Tax Treaties and Dispute Resolution. *In*: OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema (Orgs.). **Roy Rohatgi on International Taxation**. Amsterdam: IBFD, 2018, v. 1: Principles.

DEL FIORENTINO, Marcelo Fróes. Análise de um Caso Controvertido envolvendo Conflitos de Dupla Residência (Decisão da Suprema Corte da Holanda, de 28 de fevereiro de 2001, nº 35.557). **Revista Direito Tributário Atual**, v. 23, p. 341–355, 2009.

DESAI, Nishith; AJINKYA, Bijal. News Analysis: Indian Supreme Court Clears Mauritius

Investment Route. **Tax Notes International**, v. 32, n. III, p. 211–215, 2003.

DIAS, Karem Jureidini; LAVEZ, Raphael Assef. Influências do Projeto BEPS nos Novos Acordos para evitar a Dupla Tributação firmados pelo Brasil. *In*: TEIXEIRA, Alexandre Alkmin (Org.). **Plano BEPS**. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: teoria geral do direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2008.

DIRKIS, Michael. Chapter 6: The Expression "Liable to Tax by Reason of His Domicile, Residente" Under Art. 4(1) of the OECD Model Convention. *In*: **Residence of Individuals under Tax Treaties and EC Law**. Amsterdam: IBFD, 2010. (EC and International Tax Law Series, 6).

DOLINGER, Jacob. A Sociedade Anônima Brasileira - Critério determinador de sua Nacionalidade. **Revista de Direito Mercantil: industrial, econômico e financeiro: nova série**, v. 23, p. 65–70, 1976.

DOLINGER, Jacob. **Direito Internacional Privado: Parte Geral**. 10. ed. Rio de Janeiro: GEN/Editora Forense, 2011.

DORNELLES, Francisco Neves. **A dupla tributação internacional da renda**. Rio de Janeiro: FGV, 1979.

DOUMA, Sjoerd. The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation. **European Taxation**, v. 46, n. 11, p. 522–533, 2006.

DOURADO, Ana Paula; KOFLER, Georg; REIMER, Ekkehart; *et al*. Article 3. General Definitions. *In*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.). **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**. 4. ed. The Netherlands: Kluwer Law International, 2015, v. I, p. 171–215.

DUFF, David G. Chapter 3: Canada: Corporate Residence and the Treaty Tie-Breaker Rule – Landbouwbedrijf Backx B.V. v. The Queen. *In*: KEMMEREN, Eric C.C.M; ESSERS, Peter; SMIT, Daniel S.; *et al* (Orgs.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2020**. Amsterdam/Viena: IBFD/Linde, 2021.

DZIWIŃSKI, Karol. Dual Residence and Treaty Entitlement of Individuals. *In*: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; RUST, Alexander; *et al* (Orgs.). **Tax Treaty Entitlement**. Amsterdam: IBFD, 2019. (European and International Tax Law Policy Series, 11).

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Obrigações tributárias. *In*: FREITAS, Vladimir Passos de (Org.). **Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

FAZENDA, Ministério da Fazenda. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. 1954.

FEDERIGHI, Wanderley José. Apontamentos sobre o domicílio tributário. **Cadernos Jurídicos**, v. 45, ano 17, p. 179–198, 2016.

FETT, Emily. **The Application of Bilateral Income Tax Treaties in Multilateral Situations**. Amsterdam: Books IBFD, 2014. (IBFD Doctoral Series, 29).

FRANÇA, R. Limongi. **Manual de Direito Civil**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

FRIEDLANDER, Lara; WILKIE, Scott. Policy Forum: The History of Tax Treaty Provisions-And Why It Is Important To Know About It. **Canadian Tax Journal**, v. 54, n. 4, p. 907–921, 2006.

FRKAL, Tomáš. Personal Scope of a Tax Treaty - the 2nd sentence of Art. 4(1) OECD-MC. *In*: LOUKOTA, Walter; STEFANER, Markus (Orgs.). **Source versus resident in International Tax Law**. Wien: Linde Verlag, 2005, p. 49–72.

GALDINO, Guilherme. Do Art. 2(4) das Convenções Modelo: Função, Aplicação e a Política Brasileira. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 29, p. 171–207, 2018.

GALDINO, Guilherme. Treaty Dodging como um Problema de Ajustamento entre Direito Interno e Acordos para evitar a Dupla Tributação. **Direito Tributário Atual**, v. 37, p. 243–287, 2017.

GALDINO, Guilherme. Tributação Universal com efeitos Territoriais? O Crédito Presumido na Lei n. 12.973/2014. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 6, p. 197–223, 2019.

GALEA, Rachel. The Meaning of "Liable to Tax" and the OECD Reports: Their Interaction and Ambiguous Interpretation. **Bulletin for International Taxation**, v. 66, n. 6, 2012.

GALENDI JÚNIOR, Ricardo André; GALDINO, Guilherme. Desafios da Economia Digital: do problema hermenêutico ao Desequilíbrio na Alocação de Jurisdição. *In*: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Orgs.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, v. III-Transparência e Economia Digital, p. 285–317.

GARBARINO, Carlo. A Multi-Level Approach to "Treaty Entitlement" under the BEPS Project. **European Taxation**, v. 58, n. 12, p. 542–553, 2018.

GARFIAS, Gonzalo; YÁÑEZ, Felipe. Chile. *In*: **Cahiers de droit fiscal international**. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 2014, v. 99b-Qualification of taxable entities and treaty protection, p. 197–217.

GENNEP, Christo J.A.M. van. International: Dual-Resident Companies - The Second Sentence of Article 4(1) of the OECD Model Convention of 1977. **European Taxation**, v. 31, n. 5, p. 141–146, 1991.

GOMES, Marcus Lívio. El principio de la territorialidad, el principio de la fuente y el principio del pago. La tributación de los servicios internacionales prestados por no residentes sin establecimento permanente. Análisis de las normativas española y brasileña. *In*: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (Orgs.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2006, p. 891–929.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

GOOIJER, Jan. **Tax Treaty Residence of Entities**. Amsterdam: Kluwer Law, 2019. (Series on International Taxation, 74).

GORADIA, Shefali. The New Indian Statutory Definition of "Liable to Tax": Interaction with India's Tax Treaties. **Bulletin for International Taxation**, v. 75, n. 2, p. 277–286, 2021.

GOVIND, Sriram. Chapter 10: Personal Scope of the Mutual Agreement Procedure and Arbitration Provisions, and the Mutual Assistance Provisions. *In*: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; RUST, Alexander; *et al* (Orgs.). **Tax Treaty Entitlement**. Amsterdam: IBFD, 2019. (WU Series, 11).

GOVIND, Sriram. India and Its Tryst with Subjective Rules: An Analysis of the Recent Place of Effective Management Guidance. **Asia-Pacific Tax Bulletin**, v. 23, n. 3, 2017.

GRAAF, Arnaud de; PÖTGENS, Frank P. G. Worrying Interpretation of "Liable to Tax": OECD Clarification Would Be Welcome. **Intertax**, v. 39, n. 4, 2011.

GRECO, Marco Aurélio; ROCHA, Sérgio André. Segunda Parte - Sistema Brasileiro. *In*: **Manual de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: Dialética, 2012.

GUERREIRO, José Alexandre Tavares. Subsidiárias, filiais e representantes de sociedades estrangeiras. *In*: XAVIER, Alberto; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Orgs.). **Estudos Jurídicos sobre Investimento Internacional**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1980, p. 139–149.

GUTMANN, Daniel. Chapter 6: France: Tax-Exempt Entities are not Eligible for Tax Treaty Benefits. *In*: KEMMEREN, Eric C.C.M (Org.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2016**. Vienna/Amsterdam: Linde Verlag/IBFD, 2017.

GUTMANN, Daniel; AUSTRY, Stephane. Article 1 – Persons Covered. *In*: PISTONE, Pasquale

(Org.). **Global Tax Treaty Commentaries**. Amsterdam: IBFD, 2019.

HASLEHNER, Werner. Luxembourg: The Effect of a Tax Treaty Tie-breaker for Dual Residents. *In*: LANG, Michael; RUST, Alexander; OWENS, Jeffrey; *et al* (Orgs.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2015**. Amsterdam: IBFD, 2016.

HATTINGH, Johann. Article 1 of the OECD Model: Historical Background and the Issues Surrounding it. **Bulletin for International Taxation**, v. 57, n. 5, p. 215–221, 2003.

HATTINGH, Johann. The Role and function of Article 1 of the OECD Model. **Bulletin for International Taxation**, v. 57, n. 11, p. 546–553, 2003.

HINNEKENS, L. Revised OECD-TAG Definition of Place of Effective Management in Treaty Tie-Breaker Rule. **Intertax**, v. 31, n. 10, p. 314–319, 2003.

HOLMES, Kevin J. **International Tax Policy and Double Tax Treaties - An Introduction to Principles and Application**. 2. ed. Amsterdam: Online Books IBFD, 2016.

ISMER, Roland. Article 25. Mutual Agreement Procedure. *In*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.). **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**. 4. ed. The Netherlands: Kluwer Law International, 2015, v. II, p. 1735–1826.

ISMER, Roland; RIEMER, Katharina. Article 4. Resident. *In*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.). **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**. 4. ed. The Netherlands: Kluwer Law International, 2015, v. I, p. 217–291.

ISMER, Roland; RUSS, Julia. What Is International Double Taxation? **Intertax**, v. 48, n. 6 & 7, p. 555–563, 2020.

JOGARAJAN, Sunita. **Double Taxation and the League of Nations**. Cambridge: Cambridge University Press, 2018. (Cambridge Tax Law Series).

JOGARAJAN, Sunita. Prelude to the International Tax Treaty Network: 1815–1914 Early Tax Treaties and the Conditions for Action. **Oxford Journal of Legal Studies**, v. 31, n. 4, p. 679–707, 2011.

JOGARAJAN, Sunita. Stamp, Seligman and the Drafting of the 1923 Experts' Report on Double Taxation. **World Tax Journal**, v. 5, n. 3, 2013.

JOGARAJAN, Sunita. The 100th Anniversary of International Institutions and International Taxation. **Intertax**, v. 48, n. 10, p. 929–933, 2020.

JONES, John F. Avery. 2008 OECD Model: Place of Effective Management - What One Can Learn from the History. **Bulletin for International Taxation**, v. 63, n. 5, p. 183–186, 2009.

JONES, John F. Avery. Chapter 3: The Definition of Company Residence in Early UK Tax Treaties and its Influence on the OECD Model. *In*: LANG, Michael; REIMER, Ekkehart (Orgs.). **The History of Double Taxation Conventions in the Pre-BEPS Era**. Amsterdam: IBFD, 2021. (WU Series, 20).

JONES, John F. Avery. Conflicts of Qualification: Comment on Prof. Vogel's and Alexander Rust's Articles. **Bulletin for International Taxation**, v. 57, n. 5, p. 184–186, 2003.

JONES, John F. Avery. Place of Effective Management as a Residence Tie-Breaker. **Bulletin for International Taxation**, v. 59, n. 1, p. 20–24, 2005.

JONES, John F. Avery. The relationship between the mutual agreement procedure and internal law. **EC Tax Review**, v. 8, n. 1, p. 4–8, 1999.

JONES, John F. Avery; BERG, Charles J.; DEPRET, Henri-Robert; *et al*. The Interpretation of Tax Treaties with particular reference to Article 3(2) of the OECD Model - I. **British Tax Review**, v. 1984, n. 1, p. 14–54, 1984.

JONES, John F. Avery; BERG, Charles J.; DEPRET, Henri-Robert; *et al*. The Interpretation of Tax

Treaties with particular reference to Article 3(2) of the OECD Model - II. **British Tax Review**, v. 1984, n. 2, p. 90–108, 1984.

JONES, John F. Avery; BOBBETT, Catherine. Triangular treaty problems: a summary of the discussion in Seminar E at the IFA congress in London. **Bulletin for International Taxation**, v. 53, n. 1, p. 16–20, 1999.

JONES, John F. Avery; BROE, Luc de; ELLIS, Maarten J.; *et al*. The Origins of Concepts and Expressions used in the OECD Model and their adoption by States. **Bulletin for International Taxation**, v. 60, n. 6, p. 220–254, 2006.

JONES, John F. Avery; HATTINGH, Johann. De Beers Consolidated Mines Ltd v. Howe (1906): Corporate Resident: An Early Attempt at European Harmonisation. *In*: COGAN, Dominic de; SNAPE, John (Orgs.). **Landmark Cases in Revenue Law**. Oxford: Hart, 2019, p. 67–90. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3676278>. Acesso em: 13 set. 2021.

JOSEPH, Sally-Ann. Do Tax Treaties Embody the Application of Sovereign Immunity? – An Assessment with Regard to Sovereign Wealth Funds. **Bulletin for International Taxation**, v. 69, n. 11, p. 637–643, 2015.

KEMMEREN, Eric C.C.M. Netherlands: Place where a company is managed and controlled in order to determine the tax treaty residence. *In*: LANG, Michael; RUST, Alexander; OWENS, Jeffrey; *et al* (Orgs.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2019**. Amsterdam/Viena: IBFD/Linde, 2020.

KILINKAROVA, Elena; PUSTOVALOV, Evgeniy; SAVITSKIY, Andrey; *et al*. Chapter 20: Russia. *In*: TRAVERSA, Edoardo (Org.). **Corporate Tax Residence and Mobility**. Amsterdam: IBFD, 2018, v. 16. (EATLP International Tax Series).

KLEIST, David. Treaty Entitlement of Tax Exempt Entities. **Intertax**, v. 36, n. 6/7, 2008.

KOCH, Karl. General Report. *In*: **Cahiers de droit fiscal international**. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1981, v. 66a-Mutual agreement: procedure and practice, p. 93–129.

KOFLER, Georg. Article 8. Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport. *In*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.). **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**. 4. ed. The Netherlands: Kluwer Law International, 2015, v. I, p. 535–576.

KOFLER, Georg. Some Reflections on the 'Saving Clause'. **Intertax**, v. 44, n. 8/9, p. 574–589, 2016.

KOSTERS, Bart. Triangular Cases in Tax Treaties. **Asia-Pacific Tax Bulletin**, v. 15, n. 6, p. 372–377, 2009.

KRAGEN, Adrian A. Double Income Taxation Treaties: The O.E.C.D. Draft. **California Law Review**, v. 52, n. 2, p. 306–333, 1964.

KUŹNIACKI, Błażej. The Principal Purpose Test (PPT) in BEPS Action 6 and the MLI: Exploring Challenges Arising from Its Legal Implementation and Practical Application. **World Tax Journal**, v. 10, n. 2, p. 233–294, 2018.

LAMY FILHO, Alfredo. Caracterização da Empresa Brasileira de Capital Nacional a que se refere o art. 177 da Constituição. *In*: LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões (Orgs.). **A Lei das S.A.** Rio de Janeiro: Renovar, 1992, p. 419–431.

LANG, Joachim. Chapter I: The Influence of Tax Principles on the Taxation of Income from Capital. *In*: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Orgs.). **The Notion of Income from Capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. (EATLP International Tax Series, 1).

LANG, Michael. **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**. 3. ed. Wien/Amsterdam: Linde/IBFD, 2021.

LANG, Michael. Taxation of Income in the Hands of Different Taxpayers from the Viewpoint of

Tax Treaty Law. **Bulletin for International Taxation**, v. 55, n. 12, p. 596–600, 2001.

LEMGRUBER, Rolando C. Brazil. *In*: **Cahiers de droit fiscal international**. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1987, v. 72a-The fiscal residence of companies, p. 245–261.

LIPNIEWICZ, Rafal. Place of Effective Management in the Digital Economy. **Intertax**, v. 48, n. 6/7, p. 602–615, 2020.

LOOMER, Geoffrey. The Disjunction Between Corporate Residence and Corporate Taxation: Is Improvement Possible? **Canadian Tax Journal**, v. 63, n. 1, p. 91–132, 2015.

LOTUFO, Renan. **Código Civil Comentado: parte geral (arts. 1º a 232)**. São Paulo: Saraiva, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 96 a 138**. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Freedom of Establishment and Location of the Company: Notes to the Brazilian Law (Liberdade de estabelecimento e a localização da empresa: algumas notas sobre o direito brasileiro). **Studi Tributari Europei**, v. 1, p. 169–186, 2017.

MADEIRA, Eduardo Arruda; NEVES, Tiago Cassiano. Exploring the Boundaries of the Application of Article 10(5) of the OECD Model. **Intertax**, v. 35, n. 8/9, p. 473–483, 2007.

MAISTO, Guglielmo. Chapter 7: Taxation of States under Tax Treaties. *In*: **Current Tax Treaty Issues: 50th Anniversary of the International Tax Group**. Amsterdam: IBFD, 2020. (EC and International Tax Law Series, 18).

MAISTO, Guglielmo; AUSTRY, Stephane; JONES, John F. Avery; *et al*. Dual Residence of Companies under Tax Treaties. **International Tax Studies**, v. 1, n. 1, p. 3–80, 2018.

MALHERBE, Jacques. **Droit Fiscal International**. Bruxelles: Larcier, 1994. (Précis de la Faculté de droit de l'U.C.L). Disponível em: <http://bibliotheque.pssfp.net/livres/DROIT_FISCAL_INTERNATIONAL.pdf>. Acesso em: 17 jul. 2021.

MARIOTTINI, Isabella Rossi Pinheiro. O Procedimento Amigável no âmbito dos Acordos Internacionais de Bitributação e a prática brasileira. **Revista de Direito Tributário Internacional**, v. 5, p. 116–137, 2019.

MARTHA, Rutsel Silvestre J. **The Jurisdiction to Tax in International Tax Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction**. Deventer - Boston: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1989. (Series on International Taxation, 9).

MARTIN, Philippe. France: The Paupardin Case. *In*: LANG, Michael; OWENS, Jeffrey; PISTONE, Pasquale; *et al* (Orgs.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2013**. Amsterdam: IBFD, 2013.

MARTINS, Ricardo Lacaz. **Tributação das Heranças e Doações**. São Paulo: IBDT, 2021. (Série Doutrina Tributária, XXXIX).

MASON, Ruth. Citizen Taxation. **Southern California Law Review**, v. 89, p. 169–240, 2016.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Curso de Direito Internacional Privado**. 2. ed. São Paulo: Forense, 2017.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. **Direito dos Tratados**. 2. ed. Rio de Janeiro: GEN/Editora Forense, 2014.

MELIS, Giuseppe. Profili sistematici del "trasferimento" della residenza fiscale delle società. **Libera Università Internazionale degli Studi Sociali Guido Carli (Luiss) - Centro di ricerca per il diritto d'impresa (CERADI)**, 2005. Disponível em: <http://static.luiss.it/siti/media/1/20050513-exit_taxes.pdf>. Acesso em: 3 out. 2021.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MIRETTI, Luiz Antonio Caldeira. Arts. 121 a 127. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Comentários ao Código Tributário Nacional: arts. 96 a 218**. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 2, p. 193–212.

MIYAKE, Alina. Os mecanismos de soluções de controvérsias em Direito Tributário Internacional: uma análise do cenário brasileiro. *In*: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luís Eduardo (Orgs.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, v. III-Transparência e Economia Digital, p. 211–240.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo. Caso Nobuo Naya: Dupla Residência da Pessoa Física no Acordo Brasil-Japão e os reflexos da inexistência de tie-breaker rules na Convenção Internacional. *In*: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Org.). **Tributação Internacional: Análise de Casos**. São Paulo: MP Ed., 2015, v. II, p. 309–327.

MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. Operações de Inversão (Inversions) ou Redomiciliação Fiscal (Reparanting) na Economia Digital. *In*: FARIA, Renato Vilela; SILVEIRA, Ricardo Maitto da; MONTEIRO, Alexandre Luiz Moraes do Rêgo (Orgs.). **Tributação da Economia Digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 959–978.

MONTEIRO FILHO, Raphael de Barros; MONTEIRO, Ralpho Waldo de Barros; MONTEIRO, Ronaldo de Barros; *et al*. **Comentários ao novo código civil: das pessoas (Arts. 1º a 78)**. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil: parte geral**. 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

MORENO, Andrés Báez. GAARs and Treaties: From the Guiding Principle to the Principal Purpose Test. What Have We Gained from BEPS Action 6? **Intertax**, v. 45, n. 6/7, p. 432–446, 2017.

NAVARRO, Aitor. International Tax Soft Law Instruments: The Futility of the Static v. Dynamic Interpretation Debate. **Intertax**, v. 48, n. 10, p. 848–860, 2020.

NETO, Luís Flávio. Caso Azadi Bachao: O desejo de atrair capital estrangeiro e o consentimento estatal para planejamentos tributários (treaty shopping). *In*: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (Org.). **Tributação Internacional: Análise de Casos**. São Paulo: MP Editora, 2010, v. 1, p. 61–77.

NETO, Luís Flávio. **Direito Tributário Internacional: "Contextos" para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. (Série Doutrina Tributária, XXII).

NETO, Luís Flávio; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Brasil: a reação ao "abuso" no âmbito dos acordos de bitributação em um país sem GAAR que adota "Principle Purpose Test Clauses". *In*: SCHOUERI, Luís Eduardo; NETO, Luís Flávio; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Orgs.). **Anais – VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional: novos paradigmas da tributação internacional e a COVID-19**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 306–316.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Imposto de Renda - Parecer. *In*: ZILVETI, Fernando Aurélio (Org.). **Doutrina do Professor Ruy Barbosa Nogueira (centenário de nascimento)**. São Paulo: IBDT, 2019, p. 265–272.

NUNES, Renato. **Imposto sobre a Renda devido por Não-Residentes no Brasil: Regime Analítico e Critérios de Conexão**. Mestrado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC-SP, São Paulo, 2005.

OBUOFORIBO, Belema. Article 4: Resident. *In*: PISTONE, Pasquale (Org.). **Global Tax Treaty Commentaries**. Amsterdam: IBFD, 2019.

OBUOFORIBO, Belema. Chapter 10: Residence. *In*: OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO,

Belema (Orgs.). **Roy Rohatgi on International Taxation**. Amsterdam: IBFD, 2018, v. 1: Principles.

OGUTTU, Annet Wanyana. Resolving double taxation: the concept "place of effective management" analysed from a South African perspective. **The Comparative and International Law Journal of Southern Africa**, v. 41, n. 1, p. 80–104, 2008.

OKUMA, Alessandra. As Convenções para Evitar Dupla Tributação e Elisão Fiscal e os Meios de Solução de Controvérsia. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, v. IV, p. 410–432.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, v. 1, 2020.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda (2020)**. São Paulo: IBDT, v. 2, 2020.

OLIVIER, Timothy Borg. Developments in the Analysis of the Tie-Breaker Rules for Individuals Under Article 4(1) OECD. **Intertax**, v. 45, n. I, p. 82–102, 2017.

PATEL, Vispi T.; SHAH, Rajiv; VISHARIA, Kejal P. India - Draft Guidance of Place of Effective Management. **International Transfer Pricing Journal**, v. 23, n. 3, p. 207–215, 2016.

PATEL, Vispi T.; VISHARIA, Kejal P. Final Guidance on Place of Effective Management. **International Transfer Pricing Journal**, v. 24, n. 5, p. 377–389, 2017.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a Renda: Pessoas Jurídicas**. Rio de Janeiro: ADCOAS - JUSTEC, 1979.

PEGORARO, Andressa. **A Cláusula de Principal Propósito (PPT) nos Acordos para evitar a Dupla Tributação da Renda**. São Paulo: IBDT, 2021. (Série Doutrina Tributária, XXXIV).

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil: Introdução ao Direito Civil; Teoria Geral do Direito Civil**. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Cooperação Fiscal Internacional e Troca de Informações**. São Paulo: IBDT, 2020. (Série Doutrina Tributária, XXXI).

PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e a Tributação da Economia Digital: Política Brasileira e Perspectivas. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 6, p. 224–256, 2019.

PIJL, Hans. The Excluded Resident and the Term "Law"/"Laws" in Article 4 of the OECD Draft (1963) and OECD Model (1977/2010). **Bulletin for International Taxation**, v. 66, n. 1, p. 3–25, 2012.

PINTO, Rodrigo Alexandre Lazaro. Breves Comentários sobre a Inversão Tributária no Brasil. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 6, p. 257–280, 2019.

PIRES, Adilson Rodrigues. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

PIRES, Manuel. **Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento**. Lisboa: Imprensa Nacional, 1984.

PISTONE, Pasquale; ČIČIN-ŠAIN, Nevia. Chapter 1: The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument: General Report. *In*: KOFLER, Georg; LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; *et al* (Orgs.). **The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument**. Amsterdam: IBFD, 2021. (WU Series, 21).

PLESSIS, Izelle du. 'Place of Effective Management': Finding Guidelines in Case Law. **Intertax**, v. 48, n. 2, p. 195–217, 2020.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de Direito Privado – Parte Geral – Tomo I – Introdução. Pessoas Físicas e jurídicas**. Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1954.

PÖTGENS, Frank; OS, Pieter van; MENSING, Ingrid; *et al*. The Impact of a Corporate Governance System on the Place of Effective Management Concept in Spain, France, the United Kingdom, the Netherlands, Germany and Italy – Part 1. **European Taxation**, v. 54, n. 9, 2014.

PÖTGENS, Frank P. G.; OS, Pieter van; MENSING, Ingrid; *et al*. The Impact of a Corporate Governance System on the Place of Effective Management Concept in Spain, France, the United Kingdom, the Netherlands, Germany and Italy – Part 2. **European Taxation**, v. 59, n. 10, 2014.

PRZEPIORKA, Michell. A Contribuição Social sobre Lucro Líquido e os Tratados para evitar a Dupla Tributação - Lei n. 13.202/2015 em perspectiva. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 7, p. 226–246, 2020.

PRZEPIORKA, Michell. Estabelecimento Permanente à Brasileira. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 2, p. 141–166, 2017.

RAAD, Kees Van. 2008 OECD Model: Operation and Effect of Article 4(1) in Dual Residence Issues under the Updated Commentary. **Bulletin for International Taxation**, v. 63, n. 5, p. 187–190, 2009.

RAAD, Kees Van. Chapter 14: Tax Treaty Practice Regarding Article 21 and Related OECD and UN Model Issues. *In*: MAISTO, Guglielmo (Org.). **Current Tax Treaty Issues: 50th Anniversary of the International Tax Group**. Amsterdam: IBFD, 2020. (EC and International Tax Law Series, 18).

RAAD, Kees Van. Coherence Among the OECD Model's Distributive Rules: The "Other" State and Income from Third Countries. *In*: **Essays on Tax Treaties - A Tribute to David A. Ward**. Amsterdam: IBFD, 2013, p. 61–66.

RAAD, Kees Van. Dual Residence. **European Taxation**, v. 28, n. 8, p. 241–246, 1988.

RAAD, Kees Van. Escopo Geográfico das Regras de Distribuição da Convenção Modelo da OCDE. **Direito Tributário Atual**, v. 22, p. 101–107, 2008.

RAAD, Kees Van. Five fundamental rules in applying tax treaties. *In*: DOUCLÉ, J. (Org.). **Liber Amicorum Luc Hinnekens**. Bruxelles: Bruylant, 2002, p. 587–597.

RAAD, Kees Van. Netherlands: Dual Residence and 1977 OECD Model Treaty Article 4(1), Second Sentence. **European Taxation**, v. 30, n. 1, p. 27–29, 1990.

RÁO, Vicente. **O Direito e a Vida dos Direitos**. 2. ed. São Paulo: Resenha Universitária, 1978.

REILINGH, Daniel de Vries. Chapter 5: Switzerland: Tax Treaty Residence and Tax Liability. *In*: KEMMEREN, Eric C.C.M (Org.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2012**. Amsterdam: IBFD, 2013.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

RIBEIRO, João Sérgio. Mechanisms to Fight Treaty Abuse: an overview. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 7, p. 252–264, 2020.

RICHELLE, Isabelle. Chapter 6: Place of Effective Management versus Residence. *In*: MAISTO, Guglielmo (Org.). **Taxation of Shipping and Air Transport in Domestic Law, EU Law and Tax Treaties**. Amsterdam: IBFD, 2017, v. 15. (EC and International Tax Law Series).

RIVIER, Jean-Marc. General Report. *In*: **Cahiers de droit fiscal international**. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1987, v. 72a-The fiscal residence of companies, p. 47–76.

ROCHA, Sérgio André. **Política Fiscal Internacional Brasileira**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2017. Disponível em: <http://www.sarocha.com.br/livros/Politica-Fiscal-Internacional-Brasileira_SAR_FINAL.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2021.

ROCHA, Sérgio André. Soluções de divergências hermenêuticas nos tratados internacionais tributários. **Revista de Direito Tributário Internacional**, v. 4, n. 10, p. 187–222, 2008.

RODRIGUES, Eduardo Lopes. Dupla Tributação Internacional e Investimentos. **Revista Brasileira de Economia**, v. 3, n. 1, p. 7–39, 1949.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito Civil: parte geral**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROMANO, Carlo. The Evolving Concept of "Place of Effective Management" as a Tie-Breaker Rule under the OECD Model Convention and Italian Law. **European Taxation**, v. 41, n. 9, p. 339–343, 2001.

ROSA, Marcelo Miranda Dourado Fontes. **Impostos visados por acordos de bitributação: interpretação do artigo 2º das convenções-modelo da OCDE e ONU e dos acordos brasileiros**. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

ROSENBLOOM, H. David. The David R. Tillinghast Lecture International Tax Arbitrage and the "International Tax System". **Tax Law Review**, v. 53, n. 2, p. 137–166, 2000.

ROTHMANN, Gerd Willi. **Interpretação e Aplicação dos Acordos Internacionais contra a Bitributação**. São Paulo: IBDT, 2019.

ROY, Achinto M. **Corruption-related Decision-making in the Multinational Business Arena**. Doutoramento, University of Canterbury, Nova Zelândia, 2005. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/35458074.pdf>. Acesso em: 23 de set. 2021.

RUSSO, Raffaele. The 2008 OECD Model: An Overview. **Bulletin for International Taxation**, v. 48, n. 9, p. 459–466, 2008.

RUST, Alexander. Article 1. Persons Covered. *In*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.). **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**. 4. ed. The Netherlands: Kluwer Law International, 2015, v. I, p. 73–141.

RUST, Alexander. Article 21. Other Income. *In*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.). **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**. 4. ed. The Netherlands: Kluwer Law International, 2015, v. II, p. 1529–1559.

SANGHAVI, Dhruv. Tax Treaty Entitlement Issues Concerning Dual Residents. **Intertax**, v. 42, n. 10, p. 604–614, 2014.

SANGHAVI, Dhruv. The Proposed Tiebreaker Rule in OECD/G20 BEPS Action 6: A Critical Examination of the Possible Motives and Means, and a Potential Alternative. **Bulletin for International Taxation**, v. 70, n. 9, p. 520–525, 2016.

SANTIAGO, Igor Mauler. **Direito Tributário Internacional: Métodos de Solução dos Conflitos**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SANTOS, João Victor Guedes. Escopo Pessoal dos Tratados: O Conceito de "Liable to Tax" à luz do Caso Azadi Bachao. **Revista de Direito Tributário Internacional**, v. 13, n. 5, p. 81–110, 2009.

SANTOS, João Victor Guedes. Fundos de Investimento e Tratados contra a Dupla Tributação: Tratamento dos Ganhos e Rendimentos de Não residentes. *In*: MOSQUERA, Roberto Quiroga (Org.). **O Direito Tributário e o Mercado Financeiro e de Capitais**. São Paulo: Dialética, 2009, p. 255–283.

SANTOS, Ramon Tomazela. A Cláusula de Não Discriminação nos Acordos de Bitributação. **Revista Direito Tributário Internacional Atual**, v. 2, p. 234–270, 2017.

SANTOS, Ramon Tomazela. **A Dupla Tributação Econômica da Renda e os Acordos de Bitributação**. Doutoramento, Universidade de São Paulo – USP, São Paulo, 2021.

SANTOS, Ramon Tomazela. O Procedimento de Negociação dos Acordos de Bitributação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 236, p. 127–151, 2015.

SASSEVILLE, Jacques. Chapter 9: The Meaning of "Place of Effective Management". *In*: MAISTO, Guglielmo (Org.). **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**. Amsterdam: IBFD, 2009. (EC and International Tax Law Series, 5).

SAW, Rachel. Chapter 2: How Double Taxation Arises - The Role of Domestic Tax Systems. *In*: OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema (Orgs.). **Roy Rohatgi on International Taxation**. Amsterdam: IBFD, 2018, v. 1: Principles.

SCHÄFER, Anne; SPENGEL, Christoph. ICT and International Corporate Taxation: Tax Attributes and Scope of Taxation. **SSRN Electronic Journal**, n. ZEW Discussion Paper No. 02-81, 2003. Disponível em: <http://www.ssrn.com/abstract=392924>. Acesso em: 21 out. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Acordos de Bitributação e Lei Interna - Investimentos na Ilha da Madeira - Efeitos da Lei nº 9.249/95. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 17, p. 91–127, 1997.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Article 21: Other Income. *In*: PISTONE, Pasquale (Org.). **Global Tax Treaty Commentaries**. Amsterdam: IBFD, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Código Tributário Nacional e a Unificação do Direito Tributário Brasileiro. *In*: COELHO, Sacha Calmon Navarro; TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão; SANTIAGO, Igor Mauler; *et al* (Orgs.). **Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à Professora Misabel Abreu Machado Derzi**. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 349–374.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Contribuição à História dos Acordos de Bitributação: a Experiência Brasileira. **Direito Tributário Atual**, v. 22, p. 267–287, 2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário Internacional - Qualificação e Substituição - Tributação, no Brasil, de Rendimentos provenientes de Sociedade de Pessoas Residente na Alemanha. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 54, p. 125–139, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Domicílio Fiscal, Notificação Eletrônica e Devido Processo Legal. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (Org.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2014, v. 18, p. 249–276.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O Princípio do não Retrocesso como Nova Perspectiva à Denúncia de Acordos de Bitributação. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 29, p. 237–249, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. *In*: SILVEIRA, Ricardo Maitto da (Ed.). **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos de Qualificação e Casos Triangulares**. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016, p. 15–22. (Doutrina Tributária, XIX).

SCHOUERI, Luís Eduardo. Prefácio. *In*: BARBOSA, Mateus Calicchio (Ed.). **O Procedimento Amigável nos Acordos de Bitributação Brasileiros**. São Paulo: Quartier Latin/IBDT, 2018, p. 13–23. (Doutrina Tributária, XXIII).

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. *In*: FERRAZ, Roberto (Org.). **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, v. 1, p. 322–374.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Residência Fiscal da Pessoa Física. **Direito Tributário Atual**, v. 28, p. 149–172, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tax Treaty Override: A Jurisdictional Approach. **Intertax**, v. 42, n. 11, p. 682–694, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. The Residence of the Employer in the "183-Day Clause' Article 15 of

the OECD's Model Double Taxation Convention. **Intertax**, v. 21, n. 1, p. 20–29, 1993.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tratados e Convenções Internacionais sobre Tributação. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 17, p. 20–49, 2003.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. A Persona e o Direito: entre a Realidade e a Ficção das Pessoas Jurídicas. **Direito Tributário Atual**, v. 30, p. 251–273, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Chapter 5: Brazil. *In*: LANG, Michael; OWENS, Jeffrey; PISTONE, Pasquale; *et al* (Orgs.). **Tax Treaty Arbitration**. Amsterdam: IBFD, 2020. (WU Series, 15).

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Chapter 6: Brazil. *In*: LANG, Michael; OWENS, Jeffrey; PISTONE, Pasquale; *et al* (Orgs.). **GAARs – A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World**. Viena/Amsterdam: IBFD/Linde, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Chapter 37: Practicability, Enforcement and Legitimacy: Tax Treaty Dispute Resolution at a Crossroads. *In*: KOFLER, Georg; MASON, Ruth; RUST, Alexander (Orgs.). **Thinker, Teacher, Traveler: Reimagining International Tax - Essays in Honor of H. David Rosenbloom**. Amsterdam: IBFD, 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. Territorial and Worldwide Taxation in Brazil. *In*: ISMER, Roland; REIMER, Ekkehart; WALDHOFF, Christian (Orgs.). **Territorialität und Personalität: Festschrift für Moris Lehner zum 70. Geburstag**. Köln: Ottoschmidt, 2019, p. 95–110.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Action 2 and the Multilateral Instrument: Is the Reservation Power Putting Coordination at Stake? **Intertax**, v. 46, n. 2, p. 104–114, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Chapter 3: Brazil: Personal Scope in Brazilian Tax Treaties: Treaty Shopping. *In*: KEMMEREN, Eric C.C.M; ESSERS, Peter; SMIT, Daniel S.; *et al* (Orgs.). **Tax Treaty Case Law around the Globe 2018**. Amsterdam/Viena: IBFD/Linde, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Chapter 3: Single Taxation as a Policy Goal: Controversial Meaning, Lack of Justification and Unfeasibility in Single Taxation? *In*: WHEELER, Joanna C. (Org.). **Single Taxation?** Amsterdam: Books IBFD, 2018, p. 83–103.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Chapter 6: Implementing the Multilateral Instrument in Brazil. *In*: KOFLER, Georg; LANG, Michael; OWENS, Jeffrey; *et al* (Orgs.). **The Implementation and Lasting Effects of the Multilateral Instrument**. Amsterdam: IBFD, 2021. (WU Series, 21).

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Chapter 6: Obligations to MLI Non-Signatories within the Inclusive Framework. *In*: DOURADO, Ana Paula (Org.). **International and EU Tax Multilateralism: Challenges Raised by the MLI**. Amsterdam: IBFD, 2020. (GREIT Series).

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Single Taxation como Política Fiscal: o Caso dos Híbridos. *In*: **Anais – VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional**. São Paulo: IBDT, 2019, p. 106–118.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Tratamento favorecido a Pequenas Empresas: entre nacionalidade, livre concorrência e uniformidade. *In*: NUSDEO, Fábio; PINTO, Alexandre Evaristo (Orgs.). **A Ordem Econômica Constitucional: Estudos em celebração ao 1º Centenário da Constituição de Weimar**. São Paulo: Thompson Reuters, 2019, p. 293–329.

SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. Justification and Implementation of the Internacional Allocation of Taxing Rights: Can We Take One Thing at a Time? *In*: ROCHA, Sérgio André; CHRISTIANS, Allison (Orgs.). **Tax Sovereignty in the BEPS Era**. Amsterdam: Wolters Kluwer, 2017, p. 47–72. (Series on International Taxation, 60).

SCHOUERI, Luís Eduardo; LAVEZ, Raphael Assef. Abuso de acordos de bitributação na

jurisprudência do CARF: o que os Estados contratantes acordaram? (no prelo).

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Abuso dos Acordos de Bitributação e Teste do Objetivo Principal: Repensando o Teste do Objetivo Principal à luz da Segurança jurídica. *In*: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; MACEDO, Marco Antonio Ferreira (Orgs.). **Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Salvador: Editora JusPodivm, 2019, p. 763–783.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOREIRA, Clara Gomes. Chapter 9: Brazil. *In*: PISTONE, Pasquale (Org.). **Tax Procedures**. Amsterdam: IBFD, 2020. (EATLP International Tax Series, 18).

SCHOUERI, Luís Eduardo; SILVA, Natalie Matos. Brazil. *In*: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; *et al* (Orgs.). **The Impact of the OECD and UN Model Conventions on Bilateral Tax Treaties**. Cambridge: Cambridge University Press, 2012, p. 171–202.

SCHWARZ, Jonathan. **Schwarz on Tax Treaties**. London: Wolters Kluwer, 2009.

SEPÚLVEDA, Francisco. **Residence in Tax Treaties**. Universiteit Leiden, Leiden, 2016. Disponível em: <https://scholarlypublications.universiteitleiden.nl/access/item%3A2919988/view>. Acesso em: 15 de set. 2021.

SHALHAV, Sarig. The Evolution of Article 4(3) and Its Impact on the Place of Effective Management Tie Breaker Rule. **Intertax**, v. 32, n. 10, p. 460–476, 2004.

SHARMA, Kamal; DAS, Anand Swaroop. A Multidimensional Analysis of the Concept of "Place of Effective Management" in India: A Panacea to the Double Taxation Conundrum? **Intertax**, v. 45, n. 3, p. 268–282, 2017.

SILVA, Bruno da. Granting Tax Treaty Benefits to Collective Investment Vehicles: A Review of the OECD Report and the 2010 Amendments to the Model Tax Convention. **Intertax**, v. 39, n. 4, p. 195–206, 2011.

SILVA, Natalie Matos. **As Cláusulas de Tax Sparing e Matching Credit nos Acordos de Bitributação**. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais Contra a Bitributação: Regimes Fiscais Especiais, Conflitos de Qualificação e Casos Triangulares**. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016. (Série Doutrina Tributária, XIX).

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Aplicação de Tratados Internacionais contra a Bitributação: Qualificação de Partnership Joint Ventures.** São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2006. (Série Doutrina Tributária, I).

SILVEIRA, Rodrigo Maito da; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e. International Tax Planning in Brazil: What to Expect Following Recent Case Law. **Bulletin for International Taxation**, v. 64, n. 11, p. 566–576, 2010.

SMIT, Pim M. Treaty Residence of a Company in a Triangular Situation: Decision of the Supreme Court of 28 February 2001. **European Taxation**, v. 42, n. 4, p. 155–158, 2002.

SOUSA, Rubens Gomes de. O Impôsto sobre a Renda das Sociedades Estrangeiras. *In*: **Estudos de Direito Tributário**. Saraiva: São Paulo, 1950, p. 11–22.

STÅHL, Kristina. Sweden: New Act on the Effects of Tax Treaty Provisions on Domestic Law. **Intertax**, v. 24, n. 11, p. 434–435, 1996.

STARINGER, Claus; AUER, Desiree. Chapter 5: Resident Persons According to Article 1(1) of the OECD Model. *In*: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; RUST, Alexander; *et al* (Orgs.). **Tax Treaty Entitlement**. Amsterdam: IBFD, 2019. (WU Series, 11).

STARINGER, Claus; MOLDASCHL, Katharina. Chapter 4: The Role of Competent Authorities under Article 4(3) of the OECD Model Tax Convention. *In*: KOFLER, Georg; LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; *et al* (Orgs.). **Tax Treaties and Procedural Law**. Amsterdam: IBFD, 2020. (WU Series, 18).

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. A residência das Pessoas Jurídicas no Direito Tributário brasileiro: art. 75 do Código Civil. *In*: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito International Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, v. V, p. 177–192.

TEIXEIRA, Egberto Lacerda; GUERREIRO, José Alexandre Tavares. **Das Sociedades Anônimas no Direito Brasileiro**. São Paulo: Bushatsky, 1979.

TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário. *In*: MACHADO, Brandão (Org.). **Direito Tributário: estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 516–527.

TÔRRES, Heleno. Brazil. *In*: **Cahiers de droit fiscal international**. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 2010, v. 95a-Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions, p. 149–170.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2ª. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

UCKMAR, Victor. General Report. *In*: **Cahiers de droit fiscal international**. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1983, v. 68a: Tax Avoidance/Tax Evasion, p. 15–53.

UCKMAR, Victor; CORASANITI, Giuseppe; VIMERCATE, Paolo De Capitani Di; *et al*. Primeira Parte - Princípios e Regras Gerais. *In*: **Manual de Direito Tributário Internacional**. Trad. Marco Aurélio Greco; Milene Cavalcante Greco. São Paulo: Dialética, 2012.

UTUMI, Ana Cláudia Akie. Aplicação dos Tratados para evitar a Dupla Tributação - Determinação das Pessoas Visadas e Residência Fiscal. *In*: PEREIRA, Marco Antonio Chazaine (Org.). **Direito Tributário Internacional - Aspectos Práticos**. São Paulo: LTR Editora, 2012, v. 1, p. 75–94.

UTUMI, Ana Cláudia Akie. **O Regime Tributário Brasileiro do Imposto sobre a Renda de Não-Residentes: A Fonte como critério de conexão**. Doutoramento, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2006.

VANN, Richard J. Chapter 7: "Liable to Tax" and Company Residence under Tax Treaties. *In*: MAISTO, Guglielmo (Org.). **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**. Amsterdam: IBFD, 2009. (EC and International Tax Law Series, 5).

VASCONCELLOS, Roberto França. **Tributação do Comércio Eletrônico Internacional**. Doutoramento, Universidade de São Paulo - USP, São Paulo, 2002.

VELOSO, Zeno. O Domicílio no Direito Brasileiro, no Português e no Projeto de Código Civil do Brasil. **Revista de Direito Civil**, v. 37, n. 14, 1986.

VITA, Jonathan Barros. As Convenções para evitar a Dupla Tributação Brasileiras: Técnicas de Negociação e Análise Estrutural segundo os Modelos OCDE e ONU. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 24, p. 303–319, 2010.

VLASCEANU, Ruxandra. Chapter 18: Entitlement to Treaty Benefits. *In*: OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema (Orgs.). **Roy Rohatgi on International Taxation**. Amsterdam: IBFD, 2018, v. 1: Principles.

VOGEL, Klaus. Double Tax Treaties and Their Interpretation. v. 4, p. 1–85, 1986. (1).

VOGEL, Klaus. **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation on income and capital with particular reference to German treaty practice**. 3. ed. London - The Hague - Boston: Kluwer Law International, 1997.

VOGEL, Klaus. Problemas na Interpretação de Acordos de Bitributação. *In*: SCHOUERI, Luis Eduardo (Org.). **Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa**. Trad. Luis Eduardo Schoueri. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. II, p. 961–973.

VOGEL, Klaus. "State of Residence" may as well be "State of Source": There is no contradiction. **Bulletin for International Taxation**, v. 59, n. 10, p. 420–423, 2005.

VOGEL, Klaus. World-wide vs. Source Taxation of Income - A Review and Reevaluation of Arguments. *In*: MCLURE; SINN; MUSGRAVE (Orgs.). **Influence of Tax Differentials on International Competitiveness**. Devender: Kluwer, 1990.

VOGEL, Klaus. Worldwide vs. source taxation of income - A review and re-evaluation of arguments (Part I). **Intertax**, v. 16, Issue 8-9, n. Kluwer Law International, p. 216–229, 1988.

VOGEL, Klaus; RUST, Alexander. Introduction. *In*: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (Orgs.). **Klaus Vogel on Double Taxation Conventions**. 4. ed. The Netherlands: Kluwer Law International, 2015, v. I, p. 1–72.

WALD, Arnoldo. **Comentários ao novo código civil: do direito de empresa (Arts. 966 a 1.195)**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

WALD, Arnoldo. **Direito Civil: Introdução e Parte Geral**. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

WARD, David A.; JONES, John F. Avery; BROE, Luc de; *et al*. A Resident of a Contracting State for Tax Treaty Purposes: A Case Comment on Crown Forest Industries. **Canadian Tax Journal**, v. 44, n. 2, p. 408–424, 1996.

WEBER-FAS, Rudolf. Corporate Residence Rules for International Tax Jurisdiction: A Study of American and German Law. **Harvard Journal on Legislation**, v. 5, p. 175–251, 1968.

WEEGHEL, Stef van. Chapter 10: Article 4(3) of the OECD Model Convention: An Inconvenient Truth. *In*: MAISTO, Guglielmo (Org.). **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**. Amsterdam: IBFD, 2009. (EC and International Tax Law Series, 5).

WEEGHEL, Stef van. General Report. *In*: **Cahiers de droit fiscal international**. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 2010, v. 95a-Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions, p. 17–55.

WEEGHEL, Stef van. **The Improper Use of Tax Treaties**. Amsterdam: Kluwer Law International, 1998. (Series on International Taxation, 19).

WEST, Jean-Philippe Van. Chapter 8: Tax Treaty Entitlement and Hybrid Entities: Article 1(2) and Article 1(3) of the OECD Model (2017). *In*: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; RUST, Alexander; *et al* (Orgs.). **Tax Treaty Entitlement**. Amsterdam: IBFD, 2019. (WU Series, 11).

WHEELER, Joanna C. Chapter II: Persons qualifying for treaty benefits. *In*: TREPELKOV, Alexander; TONINO, Harry; HALKA, Dominika (Orgs.). **United Nations Handbook on Selected Issues in Administration of Double Tax Treaties for Developing Countries**. New York: United Nations, 2013, p. 51–107.

WHEELER, Joanna C. General Report. *In*: **Cahiers de droit fiscal international**. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 2007, v. 92b-Conflicts in the attribution of income to a person, p. 17–58.

WIDRIG, Marcel. Chapter 8: The Expression "by Reason of His Domicile, Residence, Place of Management ..." as Applied to Companies. *In*: **Residence of Companies under Tax Treaties and EC Law**. Amsterdam: IBFD, 2009. (EC and International Tax Law Series, 5).

XAVIER, Alberto. Brazil. *In*: **Cahiers de droit fiscal international**. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 2004, v. 89a-Double non-taxation, p. 225–233.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ZORNOZA, Juan. Mudança de Residência como Forma de Planejamento Tributário. **Revista Direito Tributário Atual**, v. 30, p. 24–49, 2014.

ZORNOZA, Juan; MORENO, Andrés Báez. The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model on Tax Treaties and GAARs: A Mistaken Starting Point. *In*: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; SCHUCH, Josef; *et al* (Orgs.). **Tax Treaties: Building Bridges between Law and Economics**. Amsterdam: IBFD, 2010.

ZÜGER, Mario. **Arbitration under Tax Treaties**. Amsterdam: IBFD, 2001. (Doctoral Series, 5).

CASOS BRASILEIROS E INTERNACIONAIS

BRASIL, CARF. Acórdão n. 1.302-002.014, 3ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, rel. Cons. Talita Pimenta Félix, redator ad hoc Cons. Luiz Tadeu Matosinho Machado, redator designado Cons. Alberto Pinto Souza Junior, sessão de 25 de janeiro de 2017. [**Caso JBS**].

BRASIL, CARF. Acórdão n. 2101-00.858, 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, rel. Cons. Alexandre Naoki Nishioki, sessão de 21 de outubro de 2010. [**Caso Naya**].

BRASIL, CARF. Acórdão n. 2201-004.451, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, rel. Cons. Marcelo Milton da Silva Risso, redatora designada Cons. Dione Jesabel Wasilewski, sessão de 04 de abril de 2018.

BRASIL, CARF. Acórdão n. 2201-004.452, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, rel. Cons. Marcelo Milton da Silva Risso, redatora designada Cons. Dione Jesabel Wasilewski, sessão de 04 de abril de 2018.

BRASIL, CSRF. Acórdão n. 01-0.967, rel. Cons. Antonio da Silva Cabral, sessão de 28 de novembro de 1989. [**Caso Kern**].

BRASIL, CSRF. Acórdão n. 01-0.968, rel. Cons. Antonio da Silva Cabral, sessão de 28 de novembro de 1989. [**Caso Kern**].

BRASIL, CSRF. Acórdão nº 9101-002.590, 1ª Turma, rel. Cons. André Mendes de Moura, redator designado Cons. Rafael Vidal de Araujo, sessão de 14 de março de 2017. [**Caso Gerdau**].

BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-003.169, 1ª Turma, rel. Cons. André Mendes de Moura, sessão de 7 de novembro de 2017. [**Caso Marselha Holdings**].

BRASIL, CSRF. Acórdão n. 9101-003.650, 1ª Turma, rel. Cons. Luís Flávio Neto, redatora designada Cons. Viviane Vidal Wagner, sessão de 4 de julho de 2018. [**Caso Ambev**].

BRASIL, Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão n. 102-49.480, 2ª Câmara, rel. Cons. Alexandre Naoki Nishioka, sessão de 4 de fevereiro de 2009. [**Caso Tim Nordeste**].

BRASIL, Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão n. 104-16.968, 4ª Câmara, rel. Cons. Nelson Mallmann, sessão de 13 de abril de 1999. [**Caso Volvo-Itochu (Conselho de Contribuintes)**].

BRASIL, Primeiro Conselho de Contribuintes. Acórdão n. 105-3.190, Quinta Câmara, rel. Cons. Hugo Teixeira do Nascimento, sessão de 10 de abril de 1989. [**Caso Kern**].

BRASIL, STJ. Resp. n. 457.228/PR, Segunda Turma, rel. Min. Castro Meira, julgado em 18 de março de 2004. [**Caso Volvo-Itochu (STJ)**].

BRASIL, STF. Recurso Extraordinário n. 450.239/PR, decisão monocrática, rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 22 de junho de 2010. [**Caso Volvo-Itochu (STF)**].

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 53.920/RJ, Segunda Turma, rel. Min. Victor Nunes, julgado em 20 de setembro de 1963.

BRASIL, TRF da 1ª Região, Apelação Cível 89.01.22384-8/MG, Quarta Turma, rel. Des. Leite

Soares, julgada em 7 de maio de 1990. [**Caso Açominas**].

BRASIL, TRF da 4ª Região. Apelação em Mandado de Segurança n. 2001.04.01.045430-9/PR, Segunda Turma, rel. Des. Federal Vilson Darós, julgada em 18 de dezembro de 2001. [**Caso Volto-Itochu (TRF/4)**].

CANADÁ, Supreme Court of Canada. Crown Forest Industries Ltd. v. Canada, 1995 CanLII 103 (SCC), [1995] 2 SCR 802. Disponível em: <https://canlii.ca/t/1frhz>. Acesso em: 25 de jul. 2021.

CANADÁ, Tax Court. Landbouwbedrijf Backx B.V. v. Her Majesty The Queen / Canada Revenue Agency, 2015-1302(IT), 8 March 2021, Tax Treaty Case Law IBFD.

FINLÂNDIA, Korkein Hallinto-oikeus. Caso KHO:2003:33, 17 de junho de 2003 (Summary), Tax Treaty Case Law IBFD.

FINLÂNDIA, Korkein Hallinto-oikeus. Caso KHO:2003:34, 17 de junho de 2003 (Summary), Tax Treaty Case Law IBFD.

FRANÇA, Conseil d'État. Caso n. 323.592, 16 avril 2012, Tax Treaty Case Law IBFD.

ÍNDIA, High Court of Judicature. Chiron Behring GMBH & Co KG v. ADIT, 8 January 2013, Tax Treaty Case Law IBFD.

ÍNDIA, Income Tax Appellate Tribunal. Chiron Behring GMBH & Co KG v. ADIT, 4 July 2008, Tax Treaty Case Law IBFD.

ÍNDIA, Income Tax Appellate Tribunal. Chiron Behring GMBH & Co KG v. ADIT, 30 September 2010, Tax Treaty Case Law IBFD.

ÍNDIA, Income Tax Appellate Tribunal - Delhi. Radha Rani Holdings (P) Ltd. vs Additional Director Of Income Tax, 31 May 2007, 110 TTJ Delhi 920. Disponível em: <https://indiankanoon.org/doc/815023/?__cf_chl_jschl_tk__=pmd_3adc3257a94075b1282fd7764fd471157bebbc8e-1633627543-0-gqNtZGzNAjijcnBszQa6>. Acesso em: 10 out. 2021.

ÍNDIA, Supreme Court of India. Azadi Bachao Andolan and another v. Union of India and another, 7 Oct. 2003, Tax Treaty Case Law IBFD.

ITÁLIA, Corte Suprema di Cassazione. Civile Sent. Sez. 5, Num. 16.697, 18 aprile 2019, Tax Treaty Case Law IBFD.

ITÁLIA, Corte Suprema di Cassazione. Civile Sent. Sez. 5, Num. 33.234 e 33.235, 12 novembre 2018, Tax Treaty Case Law IBFD.

LUXEMBURGO, Cour Administrative. Case n. 12.521, 6 mars 2001, Tax Treaty Case Law IBFD.

PAÍSES BAIXOS, Hoge Raad. Case n. 07/10383, BNB2010/177, (Summary), 4 December 2009, Tax Treaty Case Law IBFD.

PAÍSES BAIXOS, Hoge Raad. Case n. 32.333, BNB 1998/50, 27 August 1997 (Summary), Tax Treaty Case Law IBFD.

PAÍSES BAIXOS, Hoge Raad. Case n. 35.557, BNB 2001/295, 28 February 2001 (Summary), Tax Treaty Case Law IBFD.

REINO UNIDO. De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe (Surveyor of Taxes), 17 April, 2 and 6 June 1905,2 KB 612. Disponível em: <http://www.uniset.ca/other/cs5/19052KB612.html>. Acesso em: 12 de set. 2021.

REINO UNIDO. De Beers Consolidated Mines Ltd. v. Howe (Surveyor of Taxes), 30 July 1906, UKHL 626, Tax Treaty Case Law IBFD.

REINO UNIDO. High Court of Justice of England and Wales. Commerzbank AG and Banco do Brasil SA v. Inland Revenue Commissioners, 9 Feb. 1990, Tax Treaty Case Law IBFD.

SUÉCIA, Regeringsrätten (Supremo Tribunal Administrativo). Case n. 69, RÅ 1995, 22 November

1996 (Summary) Tax Treaty Case Law IBFD.

ADTs ENTRE DEMAIS PAÍSES

Agreement Between the British Government and the Government of the Irish Free State in respect of double income tax (14 April 1926), Treaties IBFD.

Agreement between the Federal Republic of Germany and the Republic of India for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and capital (19 June 1995), Treaties IBFD.

Agreement between the Government of the Republic of Singapore and the Government of the Republic of India for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income, (24 January 1994, Treaties IBFD.

Agreement between the Government of the United Kingdom and the Government of the Commonwealth of Australia for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (29 October 1946), Treaties IBFD.

Agreement between the Hong Kong special administrative region of the People's Republic of China and the Grand Duchy of Luxembourg for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital (2 November 2007), Treaties IBFD.

Agreement between the United States of America and Sweden for the avoidance of double taxation and the establishment of rules of reciprocal administrative assistance in the case of income and other taxes (23 March 1939), Treaties IBFD.

Convention and Protocol between the Government of the United Kingdom of Greaty Britain and Northern Ireland and the Government of the Kingdom of Norway for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (2 May 1951), Treaties IBFD.

Convention between Canada and the United States of America with respect to taxes on income and on capital (26 September 1980), Treaties IBFD.

Convention between His Majesty in respect of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland and Her Majesty the Queen of the Netherlands in respect of the Netherlands for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (15 October 1948), Treaties IBFD.

Convention between Luxembourg and Italy for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and capital and the prevention of tax fraud and evasion (3 June 1981), Treaties IBFD.

Convention between the Government of New Zealand and the Government of the French Republic for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (30 November 1979), Treaties IBFD.

Convention between the Government of the Republic of India and the Government of Mauritius for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital (24 August 1982), Treaties IBFD.

Convention between the Government of the Republic of Kenya and the Government of the Kingdom of Sweden for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital (28 June 1973), Treaties IBFD.

Convention between the Government of the United States of American and the Government of the Commonwealth of Australia for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (14 May 1953), Treaties IBFD.

Convention between the Kingdom of Belgium and the Kingdom of Bahrain for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital

(28 April 2018), Treaties IBFD.

Convention between The Kingdom of Norway and The Swiss Confederation for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and capital [unnoficial translation] (7 December 1956), Treaties IBFD.

Convention between The Kingdom of The Netherlands and Canada for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (27 May 1986, as amended through 1997), Treaties IBFD.

Convention between the Kingdom of the Netherlands and the Republic of Italy for the avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital and for the prevention of fiscal evasion, (8 May 1990), Treaties IBFD.

Convention between the Kingdom of The Netherlands and The United States of America for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (18 December 1992), Treaties IBFD.

Convention between the United States of America and the United Kingdom of Great Britain and the Northern Ireland for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (16 April 1945), Treaties IBFD.

Convention entre La Confédération Suisse et La Royaume des Pays-Bas en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu et sur la fortune (12 novembre 1951), Treaties IBFD.

Convention entre la République Fédérale D'Allemagne et la République Française en vue d'éviter les doubles impositions et d'établir des règles d'assistance administrative et juridique réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune ainsi qu'en matière de contributions des patentes et de contributions foncières (21 July 1959), Treaties IBFD.

Convention entre le Gouvernement du Royaume de Belgique et le Gouvernement du Royaume des Pays-Bas tendant à éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et à régler certaines autres questions en matière fiscale, et du Protocole (19 octobre 1970). Disponível em: <https://www.dekamer.be/digidoc/DPS/K2010/K20100811/K20100811.pdf>. Acesso em 13 de out. 2021.

Convenzione fra la Germania e L'Italia per impedire doppe imposizioni e risolvere altre questioni in materia di imposte dirette (31 ottobre 1925), Treaties IBFD.

Exchange of Notes for the Avoidance of Double Taxation between Austria and Liechtenstein (18 May 1901), Treaties IBFD.

Preussisches Gesetz, betreffend die Vermeidung von Doppelbesteuerungen (21 Juni 1899), Treaties IBFD.

Staatsvertrag zwischen Hessen und Oesterreich über die Beseitigung der Doppelbesteuerung (3 Januar 1912), Treaties IBFD.

Treaty between Germany and Austria for the equal distribution of taxes at home and abroad, and in particular for the prevention of double taxation in the field of direct taxation, with final protocol and treaty concerning legal safeguards and legal assistance in matters of taxation (23 May 1922) [translated by the Secretariat of the League of Nations], Treaties IBFD.

CVDT E ADTS CONCLUÍDOS PELO BRASIL

BRASIL. Decreto n. 43, de 25 de fevereiro de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Federativa Tcheca e

Eslovaca, assinada em Brasília, em 26 de agosto de 1986.

BRASIL. Decreto n. 53, de 8 de março de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da Hungria, celebrada em Budapeste, em 20 de junho de 1986.

BRASIL. Decreto n. 241, de 25 de fevereiro de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República das Filipinas, concluída em Brasília, em 29 de setembro de 1983.

BRASIL. Decreto n. 354, de 2 de dezembro de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Coréia, celebrado em Seul, em 7 de março de 1989. Decreto n. 9.572, de 21 de novembro de 2018. Promulga o Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Coreia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmado em Brasília, em 24 de abril de 2015.

BRASIL. Decreto n. 355, de 2 de dezembro de 1991. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino dos Países Baixos, concluída em Brasília, em 8 de março de 1990.

BRASIL. Decreto n. 510, de 27 de abril de 1992. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Índia, celebrada em Nova Delhi, em 26 de abril de 1988. Decreto n. 9.219, de 4 de dezembro de 2017. Promulga o Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Índia Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada em Nova Delhi, em 26 de abril de 1988, firmado em Brasília, em 15 de outubro de 2013.

BRASIL. Decreto n. 762, de 19 de fevereiro de 1993. Promulga o Acordo Destinado a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Popular da China, celebrado em Pequim, em 5 de agosto de 1991.

BRASIL. Decreto n. 2.465, de 19 de janeiro de 1998. Promulga o Acordo para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrado entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Finlândia, em Brasília, em 2 de abril de 1996.

BRASIL. Decreto n. 4.012, de 13 de novembro de 2001. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento, celebrada em Brasília, em 16 de maio de 2000.

BRASIL. Decreto n. 4.852, de 2 de outubro de 2003. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Chile Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, celebrada em Santiago, em 3 de abril de 2001.

BRASIL. Decreto n. 5.576, de 8 de novembro de 2005. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Estado de Israel Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação ao Imposto sobre a Renda, celebrada em Brasília, em 12 de dezembro de 2002.

BRASIL. Decreto n. 5.799, de 7 de julho de 2006. Promulga a Convenção entre o Governo da

República Federativa do Brasil e o Governo da Ucrânia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada em Kiev, em 16 de janeiro de 2002.

BRASIL. Decreto n. 5.922, de 3 de outubro de 2006. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, celebrado em Pretória, em 8 de novembro de 2003. Decreto n. 9.559, de 12 de novembro de 2018. Promulga o texto do Protocolo Alterando a "Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da África do Sul para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, celebrada em Pretória, em 8 de novembro de 2003", firmado em Pretória, em 31 de julho de 2015.

BRASIL. Decreto n. 6.000, de 26 de dezembro de 2006. Promulga a Convenção entre os Governos da República Federativa do Brasil e dos Estados Unidos Mexicanos Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Relação aos Impostos sobre a Renda, celebrada na Cidade do México, em 25 de setembro de 2003.

BRASIL. Decreto n. 7.020, de 27 de novembro de 2009. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda, firmada em Lima, em 17 de fevereiro de 2006.

BRASIL. Decreto n. 7.030, de 14 de dezembro de 2009. Promulga a Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, concluída em 23 de maio de 1969, com reserva aos Artigos 25 e 66.

BRASIL. Decreto n. 8.140, de 14 de novembro de 2013. Promulga o Acordo entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República da Turquia para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmado em Foz do Iguaçu, em 16 de dezembro de 2010.

BRASIL. Decreto n. 8.335, de 12 de novembro de 2014. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República de Trinidad e Tobago para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e para Incentivar o Comércio e o Investimento Bilaterais, firmada em Brasília, em 23 de julho de 2008.

BRASIL. Decreto n. 8.336, de 12 de novembro de 2014. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República Bolivariana da Venezuela para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada em Caracas, em 14 de fevereiro de 2005.

BRASIL. Decreto n. 9.115, de 31 de julho de 2017. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da Federação Russa para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, firmada em Brasília, em 22 de novembro de 2004.

BRASIL. Decreto n. 10.705, de 26 de maio de 2021. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Emirados Árabes Unidos para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e o seu Protocolo, firmados em Brasília, em 12 de novembro de 2018.

BRASIL. Decreto n. 10.714, de 8 de junho de 2021. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a Confederação Suíça para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e o seu Protocolo, firmados em Brasília, em 3 de maio de 2018.

BRASIL. Decreto n. 61.899, de 14 de dezembro de 1967. Promulga a Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sôbre rendimentos, com o Japão, assinada em Tóquio, em 24 de janeiro de 1967. Decreto n. 81.194, de 9 de janeiro de 1978. Promulga o Protocolo que Modifica e Complementa a Convenção entre os Estados Unidos do Brasil, atualmente República

Federativa do Brasil, e o Japão, Destinada a Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre Rendimentos, concluído em Tóquio, a 23 de março de 1976.

BRASIL. Decreto n. 70.506, de 12 de maio de 1972. Promulga a Convenção com a França para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento entre Brasil e França, concluída em Brasilia, em 10 de setembro de 1971.

BRASIL. Decreto n. 72.542, de 30 de julho de 1973. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda entre Brasil e Bélgica, firmado em Brasília, em 23 de julho de 1972. Decreto n. 6.332, de 28 de dezembro de 2007. Promulga a Convenção Adicional Alterando a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Reino da Bélgica para Evitar a Dupla Tributação e Regular Outras Questões em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Protocolo Final, assinados em Brasília em 23 de junho de 1972, celebrada em Brasília, em 20 de novembro de 2002.

BRASIL. Decreto n. 75.106, de 20 de dezembro de 1974. Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Dinamarca, celebrada em Copenhague, em 27 de agosto de 1974. Decreto n. 9.851, de 25 de junho de 2019. Promulga o Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Dinamarca Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda, Celebrada em Copenhague em 27 de Agosto de 1974, firmado em Copenhague, em 23 de março de 2011.

BRASIL. Decreto n. 76.975, de 2 de janeiro de 1976. Promulga a Convenção destinada a Evitar a Dupla Tributação e Previne a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil/Espanha, concluída em Brasília, em 14 de novembro de 1974.

BRASIL. Decreto n. 77.053, de 19 de janeiro de 1976. Promulga a Convenção para evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda Brasil-Suécia, concluída em Brasília, em 25 de abril de 1975.

BRASIL. Decreto n. 78.107, de 22 de julho de 1976. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital Brasil-Austria, concluída em Viena, em 24 de maio de 1975.

BRASIL. Decreto n. 85.051, de 18 de agosto de 1980. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e o Grão-Ducado de Luxemburgo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, concluída em Luxemburgo, em 8 de novembro de 1978.

BRASIL. Decreto n. 85.895, de 6 de maio de 1981. Promulga a Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Imposto sobre a Renda entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República italiana, celebrada em Roma, em 3 de outubro de 1978.

BRASIL. Decreto n. 86.710, de 9 de dezembro de 1981. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, concluída em Brasília, em 21 de agosto de 1980. Decreto n. 9.966, de 8 de agosto de 2019. Promulga o Protocolo Alterando a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo do Reino da Noruega Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital, Celebrada em Brasília, em 21 de Agosto de 1980, firmado em Brasília, em 20 de fevereiro de 2014.

BRASIL. Decreto n. 87.976, de 22 de dezembro de 1982. Promulga a Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria do Impostos sobre a Renda, concluída em Buenos Aires, em 17 de maio de 1980. Decreto n. 9.482, de 27 de agosto de 2018. Promulga o Protocolo de Emenda à Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Argentina Destinada a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e seu

Protocolo, firmado em Mendoza, em 21 de julho de 2017.

BRASIL. Decreto n. 92.318, de 23 de janeiro de 1986. Dispõe sobre a execução da Convenção destinada a evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda, celebrada entre os Governos do Brasil e do Canadá, concluído em Brasília, em 4 de junho de 1984.

BRASIL. Decreto n. 95.717, de 11 de fevereiro de 1988. Promulga a Convenção para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda entre a República Federativa do Brasil e a República do Equador, celebrada em Quito, em 26 de maio de 1983.

BRASIL. Troca de Notas (23/03/1976) e Memorando de Entendimentos/"Agreed Minutes", realizado em Tóquio, 23 de março de 1976. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/japao/troca-de-notas-23-03-1976-e-memorando-de-entendimentos-agreed-minutes>. Acesso em: 2 set. 2021.

BRASIL. Troca de Notas (24/01/1967) e Memorando de Entendimentos/"Agreed Minutes", realizado em Tóquio, 24 de janeiro de 1967. 1967. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/japao/troca-de-notas-24-01-1967-e-memorando-de-entendimentos-agreed-minutes>. Acesso em: 2 set. 2021.

DOCUMENTOS DAS ORGANIZAÇÕES INTERNACIONAIS

LEAGUE OF NATIONS. Double Taxation and Tax Evasion, presented by the General Meeting of Government Experts on Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.562 M.128. 1928. Disponível em:<https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-562-M-178-1928-II_EN.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2020.

LEAGUE OF NATIONS. Double Taxation and Tax Evasion, report and resolutions submitted by the Technical Experts to the Financial Committee. Doc. F.212. C.368. M.115. 1925. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/league_of_nations_1925-02.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2020.

LEAGUE OF NATIONS. Double Taxation and Tax Evasion, report presented by the Committee of Technical Experts on Double Taxation and Tax Evasion, Doc. C.216. M.85 II. 1927. Disponível em:<https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-216-M-85-1927-II_EN.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2020.

LEAGUE OF NATIONS. Fiscal Committee: London and Mexico Model Tax Conventions: Commentary and Text. Doc. C.88. M.88. 1946. Disponível em:<https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-88-M-88-1946-II-A_EN.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2020.

LEAGUE OF NATIONS. Fiscal Committee: Report to the Council on the Work of the Fifth session of the Committee. Doc. C.252. M.124. 1935. Disponível em:<https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-252-M-124-1935-II-A_EN.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2020.

LEAGUE OF NATIONS. Fiscal Committee: Report to the Council on the Work of the First Session of the Committee. Doc. C.516. M.175. 1929. Disponível em:<https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.leghis/lbr0004&i=1>. Acesso em: 16 jun. 2020.

LEAGUE OF NATIONS. Fiscal Committee: Report to the Council on the Work of the Fourth Session of the Committee. Doc. C.399. M.204. 1933. Disponível em:<https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-399-M-204-1933-II-A_EN.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2020.

LEAGUE OF NATIONS. Fiscal Committee: Report to the Council on the Work of the Second Session of the Committee, Doc. C.340 M.140 II. 1930. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/league_of_nations_1930-05.pdf>. Acesso em: 19 jun. 2020.

LEAGUE OF NATIONS. Fiscal Committee: Report to the Council on the Work of the Seventh Session of the Committee. Doc. C.490. M.331. 1937. Disponível em:<https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.leghis/lbr0004&i=1>. Acesso em: 16 jun. 2020.

LEAGUE OF NATIONS. Fiscal Committee: Report to the Council on the Work of the Sixth Session of the Committee. Doc. C.450. M.266. 1936. Disponível em:<https://heinonline.org/HOL/P?h=hein.leghis/lbr0004&i=1>. Acesso em: 16 jun. 2020.

LEAGUE OF NATIONS. Fiscal Committee: Report to the Council on the Work of the Tenth Session of the Committee. Doc. C.37. M.37. 1946. Disponível em:<https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-37-M-37-1946-II-A_EN.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2020.

LEAGUE OF NATIONS. Fiscal Committee: Report to the Council on the Work of the Third Session of the Committee. Doc. C.415. M.171. 1931. Disponível em:<https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-415-M-171-1931-II-A_EN.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2020.

LEAGUE OF NATIONS. Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Einaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp. Doc. E.F.S.73. F.19. 1923. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/league_of_nations_1923-04.pdf>. Acesso em: 15 jun. 2020.

LEAGUE OF NATIONS. Taxation of Foreign and National Enterprises: a study of the tax systems and the methods of allocation of the profits of enterprises operating in more than one country in France, Germany, Spain, the United Kingdom and the United States of America. 1932. Disponível em: <https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-73-M-38-1932-II-A_EN.pdf>. Acesso em: 16 jun. 2020.

NATIONS UNIES. Modèle de convention des Nations Unies concernant les doubles impositions entre pays développés et pays en développement: Révision de 2011. New York: United Nations, 2015. Disponível em:<https://www.un.org/development/desa/financing/document/united-nations-model-double-taxation-convention-2011-update-french>. Acesso em: 10 de nov. 2021.

OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting. Paris: OECD Publishing, 2013. Disponível em:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>. Acesso em: 17 out. 2021.

OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Disponível em:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>. Acesso em: 17 out. 2021.

OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report. Disponível em:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Acesso em: 17 out. 2021.

OECD. Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report. Disponível em:<https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264241688-en>. Acesso em: 17 out. 2021.

OECD. Double Taxation Conventions and the Use of Base Companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986). *In*: Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version). Paris: OECD Publishing, 2012, p. R(5).

OECD. Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies (adopted by the OECD Council on 27 November 1986). *In*: Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version). Paris: OECD Publishing, 2012, p. R(6).

OECD. Draft Contents of the 2008 Update to the Model Tax Convention, 21 April to 31 May 2008.

Disponível em:<https://www.oecd.org/tax/treaties/40489100.pdf>. Acesso em: 15 set. 2021.

OECD. Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963. Disponível em:<https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264073241-en>. Acesso em: 5 set. 2021.

OECD. Explanatory Statement to the Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent Base Erosion and Profit Shifting. 2016. Disponível em:<https://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>. Acesso em: 18 out. 2021.

OECD. Harmful Tax Competition. Disponível em:<https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264162945-en>. Acesso em: 15 set. 2021.

OECD. Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP). Paris: OECD Publishing, 2007. Disponível em:<https://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf>. Acesso em: 15 out. 2021.

OECD. Model Double Taxation Convention on Income and Capital 1977. Disponível em:<https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264055919-en>. Acesso em: 5 ago. 2021.

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2000 (Full Version). Disponível em:<https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264189409-en>. Acesso em: 5 ago. 2021.

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2010 (Full Version). Disponível em:<https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264175181-en>. Acesso em: 5 ago. 2021.

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). Disponível em:<https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264239081-en>. Acesso em: 5 ago. 2021.

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). Disponível em:<https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/g2g972ee-en>. Acesso em: 5 ago. 2021.

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 1998. Disponível em:<https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/mtc_cond-1998-en>. Acesso em: 5 ago. 2021.

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2003. Disponível em:<https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/mtc_cond-2003-en>. Acesso em: 5 ago. 2021.

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005. Disponível em:<https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/mtc_cond-2005-en>. Acesso em: 5 ago. 2021.

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2008. Disponível em:<https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/mtc_cond-2008-en>. Acesso em: 5 ago. 2021.

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version September 1992. Disponível em:<https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/mtc_cond-1992-en>. Acesso em: 5 ago. 2021.

OECD. Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune 2014 (Version complète). Paris: OECD Publishing, 2016. Disponível em:<https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modele-de-convention-fiscale-concernant-le-revenu-et-la-fortune-2014-version-complete_9789264239142-fr>. Acesso em: 22 jul. 2021.

OECD. Multilateral Convention to implement Tax Treaty related measures to prevent Base Erosion

and Profit Shifting. 2016. Disponível em:<https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>. Acesso em: 18 out. 2021.

OECD. Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report. Disponível em:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>. Acesso em: 18 out. 2021.

OECD. OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis - OECD, 3 April 2020. Disponível em:<https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127_127237-vsdagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis&_ga=2.139916467.1438755127.1634854069-1607982719.1634136487>. Acesso em: 21 out. 2021.

OECD. Place of Effective Management Concept: Suggestions for changes to the OECD Model Tax Convention. 2003. Disponível em:<https://www.oecd.org/tax/treaties/2956428.pdf>. Acesso em: 18 set. 2021.

OECD. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report. Disponível em:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>. Acesso em: 18 out. 2021.

OECD. Projet de convention de double imposition concernant le revenu et la fortune 1963. Disponível em:<https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264307537-fr>. Acesso em: 22 jul. 2021.

OECD. Revised discussion draft - BEPS Action 6: Prevent Treaty Abuse, 22 May 2015 - 17 June 2015. Disponível em:<https://www.oecd.org/tax/treaties/revised-discussion-draft-beps-action-6-prevent-treaty-abuse.pdf>. Acesso em: 18 out. 2021.

OECD. Taxation and Eletronic Commerce: implementing the Ottawa Taxation Framework conditions. Paris: OECD Publishing, 2001. Disponível em:<https://doi.org/10.1787/9789264189799-en>. Acesso em: 18 jul. 2021.

OECD. The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. (Issues in International Taxation, 6). Disponível em:<https://www.oecd-ilibrary.org/content/publication/9789264173316-en>. Acesso em: 18 jul. 2021.

OECD. The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a tie breaker rule. 2001. Disponível em:<https://www.oecd.org/ctp/treaties/1923328.pdf>. Acesso em: 15 set. 2021.

OECD. Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic - OECD, 21 January 2021. Disponível em:<https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1060_1060114-o54bvc1ga2&title=Updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-pandemic&_ga=2.106379267.1438755127.1634854069-1607982719.1634136487>. Acesso em: 21 out. 2021.

OECD, Committee on Fiscal Affairs. Working Party No. 1 on Double Taxation of the Committee on Fiscal Affairs: The 1995 Update to the Model Tax Convention, DAFFE/CFA/WP1(94)9. 1994. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/DAFFE-CFA-WP1(94)9E.pdf>. Acesso em: 21 out. 2021.

OECD, Committee on Fiscal Affairs. Working Party No. 1 on Double Taxation: Proposals for the next update to the Model Tax Convention, DAFFE/CFA/WP1(96)17. 1996. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/DAFFE-CFA-WP1(96)17E.pdf>. Acesso em: 21 out. 2021.

OEEC. Drafting Group of the Fiscal Committee: Note by the Chairman. TFD/FC/32 (Revised). 1958. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/TFD-FC-32revE.pdf>. Acesso em: 4 jul. 2020.

OEEC. (First) Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation. 1958.

OEEC. Fiscal Committee: Draft Report by the Fiscal Committee on its Activities (Note by the Secretariat). FC(58)2. 1958. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC(58)2E.pdf>. Acesso em: 4 jul. 2020.

OEEC. Fiscal Committee: Draft Report by the Fiscal Committee on its Activities (Note by the Secretariat). FC(58)2(1st Revision). 1958. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC(58)2E.pdf>. Acesso em: 4 jul. 2020.

OEEC. Fiscal Committee: Draft Report of the Fiscal Committee to the Council (Note by the Secretariat). FC(60)1. 1960. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC(60)1E.pdf>. Acesso em: 5 jul. 2020.

OEEC. Fiscal Committee: Draft Report to the Council (Note by the Secretariat). FC(60)2. 1960. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC(60)2E.pdf>. Acesso em: 5 jul. 2020.

OEEC. Fiscal Committee: List of studies to be undertaken first. TFD/DI/30. 1956. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/html/TFD-DI-30E.html>. Acesso em: 29 jun. 2020.

OEEC. Fiscal Committee: Minutes of the 2nd Session, held at the Château de la Muette, Paris, on Monday 29th, Tuesday 30th and Wednesday 31st October 1956. FC/M(56)2 (Prov.). 1956. Disponível em: <https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC-M(56)2provE.pdf>. Acesso em: 29 jun. 2020.

OEEC. Fiscal Committee: Minutes of the 4th Session held at the Château de la Muette, Paris, on Tuesday 4th, Wednesday 5th, Thursday 6th and Friday 7th June 1957. FC/M(57)2. 1957. Disponível em: <https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC-M(57)2E.pdf>. Acesso em: 3 jul. 2020.

OEEC. Fiscal Committee: Note by the United Kingdom Delegation on Future Aims and Programme of the Fiscal Committee. TFD-FC-14E. 1957. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/TFD-FC-14E.pdf>. Acesso em: 1 jul. 2020.

OEEC. Fiscal Committee: Statement made by Mr. Öhman (Sweden) on behalf of Working Party nº 5 at the meeting on 31st October 1956. TFD/FC/9. 1956. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/TFD-FC-9E.pdf>. Acesso em: 29 jun. 2020.

OEEC. Fourth Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation. 1961.

OEEC. Groupe de Travail nº 2 du Comite Fiscal (Danemark - Luxembourg): Quatrieme rapport sur la notion de domicile fiscal (reçu le 28 octobre 1957). FC/WP2(57)3. 1957.

OEEC. Groupe de Travail nº 2 du Comite Fiscal (Denmark-Luxembourg): Rapport sur la Notion de Domicile Fiscal (reçu le 23 mai 1957). FC/WP2(57)1. 1957.

OEEC. Third Report of the Fiscal Committee of the OEEC on the Elimination of Double Taxation. 1960.

OEEC. Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxembourg): Final Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 9th January, 1958). FC/WP2(58)1. 1958. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC-WP2(58)1E.pdf>. Acesso em: 3 jul. 2020.

OEEC. Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Fourth Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 28th October, 1957). FC/WP2(57)3. 1957. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC-WP2(57)3E.pdf>. Acesso em: 3 jul. 2020.

OEEC. Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark - Luxemburg): Third Report on the concept of the Fiscal Domicile (on 16th September 1957). FC/WP2(57)2. 1957. Disponível

em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC-WP2(57)2E.pdf>. Acesso em: 3 jul. 2020.

OEEC. Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 1st October 1956). FC/WP2 (56)1. 1956. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC-WP2(56)1E.pdf>. Acesso em: 29 jun. 2020.

OEEC. Working Party No. 2 of the Fiscal Committee (Denmark-Luxemburg): Second Report on the Concept of Fiscal Domicile (Received on 23rd May, 1957). FC/WP2(57)1. 1957. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC-WP2(57)1E.pdf>. Acesso em: 1 jul. 2020.

OEEC. Working Party No. 5 of the Fiscal Committee (Belgium-Sweden): Report on the Taxation of Income and Capital of Shipping and Air Transport Enterprises and of their Crews (received on 29th September 1956). FC/WP5(56)1. 1956. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC-WP5(56)1E.pdf>. Acesso em: 29 jun. 2020.

OEEC. Working Party No. 5 of the Fiscal Committee (Sweden-Belgium): Report on the Taxation of Income and Capital of Shipping and Air Transport Enterprises and of their Crews (received on 2nd May 1957). FC/WP5(57)2. 1957. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC-WP5(57)2E.pdf>. Acesso em: 30 jun. 2020.

OEEC. Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria - Sweden): Interim Report on the Personal and Territorial Scope of the Convention (Received on 18th January, 1960). FC/WP14(60)1. 1960. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC-WP14(60)1E.pdf>. Acesso em: 5 jul. 2020.

OEEC. Working Party No. 14 of the Fiscal Committee (Austria and Sweden): Report on the General provisions to be inserted in Conventions for the avoidance of double taxation. FC/WP14(59)1. 1959. Disponível em:<https://www.taxtreatieshistory.org/data/pdf/FC-WP14(59)1E.pdf>. Acesso em: 5 jul. 2020.

UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: United Nations, 1980. Disponível em: <https://digitallibrary.un.org/record/13957>. Acesso em: 5 fev. 2021.

UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: United Nations, 2011. Disponível em:<http://www.un-ilibrary.org/international-law-and-justice/united-nations-model-double-taxation-convention-between-developed-and-developing-countries_a545408b-en>. Acesso em: 5 fev. 2021.

UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: United Nations, 2001. Disponível em:<https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-03/United%20Nations%20Model%20Double%20Taxation%20Convention.pdf>.

UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: United Nations, 2014. Disponível em:< https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/DoubleTaxation.pdf>. Acesso em: 5 fev. 2021.

UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update. New York: United Nations, 2017. Disponível em:<https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf>. Acesso em: 5 fev. 2021.

UN. Vienna Convention on the Law of Treaties (1969). 1969. Disponível em: <https://legal.un.org/ilc/texts/instruments/english/conventions/1_1_1969.pdf>.

LEIS ESTRANGEIRAS

CANADÁ. Income Tax Act. 1962. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/technical-information/income-tax/income-tax-folios-index/series-5-international-residency/folio-1-residency/income-tax-folio-s5-f1-c1-determining-individual-s-residence-status.html>. Acesso em: 8 de out. 2021.

CHILE. Ley 21.047, 23 de noviembre de 2017. Disponível em: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=1111159&idParte=9852093&idVersion=2017-11-23>. Acesso em: 15 de dez. 2021.

CHILE. Ley de Impuesto a la Renda - Decreto Ley n. 824, Santiago, 27 de Diciembre de 1974. Disponível em: <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6368>. Acesso em: 15 de dez. 2021.

PANAMÁ. Ley No. 32, de 26 de febrero de 1927. Disponível em: <https://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_pan_ley32.pdf>. Acesso em: 10 de dez. 2021.

REINO UNIDO. Corporation Tax Act 2009. 2009. Disponível em: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/4/section/18>. Acesso em: 8 de out. 2021.

MANIFESTAÇÕES DAS AUTORIDADES TRIBUTÁRIAS

BRASIL, RFB. Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 22, de 1º de fevereiro de 2008.

BRASIL, RFB. Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 27, de 21 de dezembro de 2004.

BRASIL, RFB. Solução de Consulta COSIT n. 150, de 22 de setembro de 2021.

BRASIL, RFB. Solução de Consulta COSIT n. 184, de 28 de setembro de 2018.

BRASIL, RFB. Solução de Consulta COSIT n. 17, de 24 de fevereiro de 2015.

BRASIL, RFB. Solução de Consulta COSIT n. 27, de 25 de novembro de 2013.

BRASIL, RFB. Solução de Consulta SRRF01/DISIT n. 48, de 14 de outubro de 2010.

BRASIL, RFB. Solução de Consulta SRRF04/DISIT n. 4, de 23 de janeiro de 2013.

BRASIL, RFB. Solução de Consulta COSIT n. 400, de 5 de setembro de 2017. 2017.

BRASIL, RFB. Parecer CST n. 3.041, de 3 de dezembro de 1979.

BRASIL, RFB. Ato Declaratório Normativo CST n. 2, de 11 de fevereiro de 1980.

BRASIL, RFB. Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 6, de 6 de junho de 2002.

EUA. Revenue Ruling n. 04-76, 26 CFR 1.894-1. 2004. Disponível em:<<https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rr-04-76.pdf>. Acesso em: 11 de nov. 2021.

EUA. Revenue Ruling n. 73-354, 1973-2 C.B. 435. 1973. Disponível em:<https://www.irs.gov/pub/irs-drop/rr-04-76.pdf>. Acesso em: 11 de nov. 2021.

PAÍSES BAIXOS, Ministerie van Financiën. Decree of 12 June 1989, IFZ 89/320, V-N 1989/2501.